

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví v akciové společnosti

Application of International Financial Reporting Standards in a Joint-stock Company

Student: Bc. Regina Hořínková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Regina Hořínková**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Specializace: 02 Účetnictví a daně

Téma: Aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví v akciové společnosti  
Application of International Financial Reporting Standards in a Joint-stock Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Vymezení hlavních rozdílů mezi českými účetními standardy a IAS/IFRS
  3. Aplikace IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s.
  4. Vykazování rezerv dle českých účetních standardů a IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s.
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.


PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

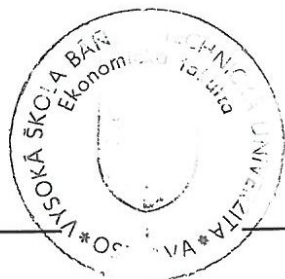
Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013



---

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



---

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh č. 1 - 4, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 26. 4. 2013



.....

Regina Hořínková

# Obsah

1	Úvod.....	5
2	Vymezení hlavních rozdílů mezi českými účetními standardy a IAS/IFRS .....	7
2.1	Právní předpisy upravující účetnictví v České republice .....	7
2.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	9
2.3	Rozdílné pojetí mezi českou účetní legislativou a IFRS .....	10
2.4	Vybrané rozdíly mezi českou účetní legislativou a IAS/IFRS .....	10
2.4.1	Koncepční rámec .....	11
2.4.2	Účetní závěrka .....	15
2.4.3	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.....	24
2.4.4	Pozemky, budovy a zařízení .....	26
2.4.5	Nehmotná aktiva .....	31
2.4.6	Zásoby.....	34
2.4.7	Leasing.....	36
2.4.8	Výpůjční náklady .....	39
2.4.9	Výnosy .....	41
2.4.10	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva .....	43
3	Aplikace IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s.....	47
3.1	Identifikace společnosti .....	48
3.1.1	Organizační struktura společnosti.....	49
3.1.2	Činnosti společnosti.....	49
3.2	Vykazování dle IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s. ....	53
3.2.1	Oblasti odlišného účtování dle české účetní legislativy a IFRS .....	55
3.2.2	Převodový můstek.....	61
3.2.3	Reporting Package .....	65

4	Vykazování rezerv dle českých účetních standardů a IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s.....	66
4.1	Rezervy tvořené společnostmi Green Gas DPB, a.s.....	66
4.1.1	Rezervy ve společnosti GG DPB, a.s. podle české účetní legislativy .....	66
4.1.2	Rezervy ve společnosti GG DPB, a.s. podle IFRS .....	72
4.1.3	Srovnání stavu rezerv dle ČÚL a IFRS ve společnosti GG DPB, a.s.....	89
5	Závěr.....	92
	Seznam použité literatury .....	95
	Seznam zkratk.....	99
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

„Každá lidská činnost se nakonec musí nějak projevit v číslech.“ Tento citát Tomáše Bati lze vztáhnout také na oblast účetnictví podnikatelů. Podnikatelský úspěch i neúspěch vždy můžeme vyjádřit čísly v účetní závěrce. Vzhledem k mnoha odlišnostem v národních a mezinárodních účetních předpisech je zřejmé, že aplikací rozdílných účetních pravidel u stejného podnikatele získáme rozdílná „čísla“ – výsledky podnikání. To přináší řadu problémů nadnárodním společností, je tím velmi ztížená možnost srovnání účetních závěrek.

Aby účetnictví mohlo plnit svou nejdůležitější úlohu, kterou je poskytování informací o ekonomické činnosti společností jejich uživatelům, musí být účetní výkazy srovnatelné. Srovnatelné jak v rámci jedné účetní jednotky v časové řadě, tak i v rámci srovnávání účetních závěrek více společností z dané země či v celosvětovém srovnání. K tomuto cíli směřuje mezinárodní harmonizace účetnictví, která se prosazuje ve světě i v Evropě již od druhé poloviny 20. století. Tento proces bude pravděpodobně probíhat dlouhou dobu, protože rozdílné přístupy účetních systémů nebude jednoduché sladit. Bude vyžadovat kompromisy a ústupky všech zúčastněných stran.

Společnosti se sídlem v České republice, které jsou emitenty cenných papírů obchodovaných na evropských finančních trzích, sestavují účetní závěrku nejen podle českých účetních předpisů, ale také v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS). V praxi se vykazováním podle pravidel IAS/IFRS nezabývají jen tyto obchodované společnosti, ale také společnosti, jejichž vlastníkem je zahraniční mateřská společnost. Výkazy sestavené podle požadavků IAS/IFRS jsou potřebné pro sestavení konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti. Sestavením účetní závěrky dle IAS/IFRS se proto zabývá celá řada společností a znalost tohoto systému vykazování je a bude velmi potřebná a žádaná.

Diplomová práce je zaměřena na aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v akciové společnosti Green Gas DPB, a.s.

Cílem diplomové práce je vymezit hlavní rozdíly mezi českými účetními standardy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS ve vybraných oblastech účetnictví, analyzovat aplikaci IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s. a dále charakterizovat a srovnat vykazování rezerv dle českých účetních standardů a dle IAS/IFRS v této společnosti.

Diplomová práce má teoretickou a praktickou část a je včetně úvodu a závěru rozčleněna do pěti kapitol. Teoretickou část tvoří druhá kapitola, ve které jsou charakterizovány hlavní rozdíly mezi českou účetní legislativou (ČÚL) a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Rozdílů mezi ČÚL a IAS/IFRS existuje celá řada. Jelikož je diplomová práce zaměřena na aplikaci IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s., výběr oblastí účetnictví, u kterých byly identifikovány hlavní rozdíly, byl ovlivněn především jejich důležitostí pro objasnění rozdílů mezi účetními závěrkami sestavenými v souladu s ČÚL a IAS/IFRS u této společnosti. Z praktického hlediska byl pro srovnání pravidel ČÚL a IAS/IFRS zvolen přístup, při kterém je nejprve charakterizován příslušný mezinárodní účetní standard, poté jsou specifikovány základní odlišnosti proti české účetní legislativě.

Třetí a čtvrtá kapitola se týká praktické aplikace teoretických požadavků standardů IAS/IFRS. Ve třetí kapitole je popsána aplikace IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s. a předmětem čtvrté kapitoly je vykazování rezerv podle českých účetních předpisů a dle IAS/IFRS v této společnosti.

V praktické části diplomové práce jsou analyzovány položky, které způsobují rozdílně vykazované hodnoty zveřejněné podle ČÚL a IAS/IFRS v účetní závěrce společnosti Green Gas DPB, a.s. Podrobněji je charakterizována oblast rezerv včetně uvedení příkladů výpočtu ocenění vykazovaných rezerv.

Při zpracování diplomové práce byly využity metody analýzy, syntézy, popisu a srovnání.

V diplomové práci mají zkratky IAS, IFRS a IAS/IFRS shodný význam, vždy vyjadřují Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Veškeré informace o účetních postupech v této diplomové práci se týkají pouze kapitálových společností, neřeší problematiku fyzických osob, neziskových společností apod.

Veškeré účetní informace ze společnosti Green Gas DPB, a.s. jsou převzaty z účetních výkazů roku 2011, jelikož v době přípravy této diplomové práce ještě nebyly oficiální účetní výkazy za rok 2012 k dispozici.



## **2 Vymezení hlavních rozdílů mezi českými účetními standardy a IAS/IFRS<sup>1</sup>**

V současné době, kdy v celém světě dochází k růstu počtu nadnárodních společností, společnosti se v poměrně krátké době rozhodují o přemístění svých obchodních aktivit do jiných částí světa, rychle se rozvíjí informační technologie a mezinárodní kapitálový trh, je velmi důležitá mezinárodní harmonizace účetnictví. Snaha o harmonizaci a regulaci účetnictví je zřejmá již od druhé poloviny 20. století. Důvodem je skutečnost, že rozdílné národní účetní standardy neumožňují srovnávání a hodnocení společností z různých částí světa. Aby účetnictví mohlo plnit svou nejdůležitější úlohu, kterou je poskytování informací o ekonomické činnosti společností jejich uživatelům, musí být účetní výkazy srovnatelné – jak v rámci jedné účetní jednotky v časové řadě, tak i v rámci srovnávání účetních závěrek více společností z dané země či v celosvětovém srovnání.

Srovnání účetních závěrek lze provádět jen v případě důsledného uplatňování jednotných metod a principů v účetnictví. V rámci Evropské unie jsou nástroji harmonizace směrnice EU, které jsou členské státy povinny implementovat do svých národních zákonů. Protože však tyto směrnice nemají charakter mezinárodní právní normy, promítají se v účetnictví členských států jejich národní specifika, vyplývající z odlišného právního a ekonomického prostředí. Evropská komise roku 2000 vyhlásila novou harmonizační strategii. Dospěla k rozhodnutí, že by nebylo efektivní pracovat na nějakém novém evropském systému účetních předpisů a za nástroj regulace evropského účetnictví zvolila pravidla IFRS. Standardy IFRS jsou přijímány formou nařízení. V roce 2002 bylo vydáno nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady, podle něhož mají konsolidovanou účetní závěrku v souladu se standardy IFRS od roku 2005 sestavovat povinně společnosti registrované na burzách cenných papírů. Státy EU mohou rozšířit použití IFRS pro sestavení účetních závěrek (konsolidovaných i individuálních) také na ostatní účetní jednotky. [10]

### **2.1 Právní předpisy upravující účetnictví v České republice**

Účetnictví v České republice prošlo od roku 1989 významnými změnami. Na počátku 90. let 20. století bylo potřeba účetnictví přizpůsobit tržní ekonomice. Poté probíhaly změny

---

<sup>1</sup> International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards. Označení IAS bylo používáno do konce roku 2002, od roku 2003 jsou standardy označovány zkratkou IFRS. Dosud vydané standardy IAS zůstávají v platnosti. (Český překlad: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)

s ohledem na vstup České republiky do EU. Národní účetní legislativa se musela přizpůsobit požadavkům EU, aby byla v souladu se směrnicemi a nařízeními.

V současnosti je účetnictví podnikatelů v České republice upravováno těmito základními právními předpisy:

*a) „Právní dokumenty Evropské unie, zejména*

- *Čtvrtá směrnice Rady 78/660/EHS, o ročních účetních závěrkách některých forem společností,*
- *Sedmá směrnice Rady 83/349/EHS, o konsolidovaných účetních závěrkách,*
- *Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů.*

*b) Vnitrostátní dokumenty, zejména*

- *Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,*
- *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,*
- *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“ (Procházka, 2011, stránky 11 - 12)*

V diplomové práci je používáno souhrnné označení pro tyto účetní předpisy – česká účetní legislativa (ČÚL) nebo české účetní standardy (ČÚS).

### ***Použití IAS/IFRS při sestavování účetních závěrek v České republice***

Účetní jednotky registrované na burzách cenných papírů mají povinnost aplikovat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví na své konsolidované účetní závěrky od roku 2005. Tato povinnost vyplývá z nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady. Pro české účetní jednotky je používání IFRS upraveno také zákonem o účetnictví (ZoÚ).

Do konce roku 2010 zákon o účetnictví vymezoval okruh účetních jednotek, které musí či mohou aplikovat IFRS ve svých účetních závěrkách takto: povinně musí být IFRS použity u konsolidovaných i individuálních účetních závěrek u společností, které jsou emitenty cenných papírů na regulovaných trzích Evropské unie a dobrovolně mohou aplikovat IFRS také všechny ostatní konsolidační celky, rozhodnou-li se tak. [12]

Novela ZoÚ účinná od 1. 1. 2011 rozšiřuje okruh těch účetních jednotek, které mohou standardy IFRS aplikovat na své individuální účetní závěrky. Zákon specifikuje účetní jednotky, které **musí** či **mohou** sestavovat účetní závěrku podle IFRS v § 19a a v § 23a.

Od roku 2011 jsou podle české účetní legislativy IFRS relevantní pro tyto účetní jednotky:

- **„Konsolidovaná účetní závěrka:**
    - *povinně podniky, které jsou emitenty cenných papírů na regulovaných trzích Evropské unie,*
    - *dobrovolně všechny ostatní konsolidační celky, pokud se tak rozhodnou.*
  - **Individuální účetní závěrka:**
    - *povinně podniky, které jsou emitenty cenných papírů na regulovaných trzích Evropské unie,*
    - *dobrovolně účetní jednotky, jejichž účetní závěrky jsou konsolidovány dle IFRS.*“
- (Procházka, 2011, str. 47)

## 2.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Počátek mezinárodních účetních standardů sahá do první poloviny 70. let 20. století. V roce 1973 byl založen Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASC<sup>2</sup>). Tento Výbor byl založen za účelem vývoje vysoce kvalitních mezinárodních účetních standardů. Tyto vydávané standardy se označovaly zkratkou IAS<sup>3</sup>. Výbor byl v roce 2001 nahrazen Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB<sup>4</sup>). Od roku 2003 jsou nově vydávané standardy označovány IFRS<sup>5</sup>. Standardy IAS zůstávají v platnosti a do doby jejich zrušení či novelizace si zachovávají své původní označení. Nové standardy se vydávají pod označením IFRS.

Ke standardům náleží také jejich interpretace, které objasňují a upřesňují pravidla standardů. Tyto interpretace byly dříve vydávány pod zkratkou SIC<sup>6</sup>, nyní se označují IFRIC.<sup>7</sup> Interpretace vydává Výbor pro interpretace (dříve SIC, nyní IFRIC).

O harmonizaci účetnictví usiluje v rámci Evropy Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a Evropská unie, v Americe tuto úlohu plní Výbor pro standardy finančního

---

<sup>2</sup> International Accounting Standard Committee – Výbor pro mezinárodní účetní standardy

<sup>3</sup> International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy

<sup>4</sup> International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní účetní standardy

<sup>5</sup> International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

<sup>6</sup> Standards Interpretation Committee – Výbor pro interpretaci standardů

<sup>7</sup> International Financial Reporting Interpretation Committee – Výbor pro interpretaci IFRS

účetnictví (FASB<sup>8</sup>). FASB je tvůrcem amerických všeobecně uznávaných účetních zásad (US GAAP<sup>9</sup>).

Rady IASB i FASB spolupracují od roku 2002 na společném konvergenčním projektu, jehož cílem je snaha o odstranění rozdílů mezi IFRS a US GAAP a dosažení kompatibility obou systémů. Tento proces sbližování bude pravděpodobně trvat velmi dlouho, neboť přestože oba systémy mají mnoho společných prvků, existuje také mnoho odlišností. [10]

## **2.3 Rozdílné pojetí mezi českou účetní legislativou a IFRS**

Česká účetní legislativa a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se odlišují v celé řadě případů, každý ze systémů je založen na jiných zásadách a prioritách. České účetní předpisy jsou orientovány především daňově. Účetní pravidla bývají často odvozena od daňových zákonů. Česká účetní legislativa definuje obecné principy, účetní postupy a požadavky na detailní aspekty účtování. Naproti tomu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou určeny pro širokou škálu uživatelů účetních výkazů – majitele, akcionáře, investory, banky, dodavatele, zákazníky, zaměstnance, burzy a další. Standardy IAS/IFRS nejsou souhrnem detailních účetních pravidel, jde především o systém vykazování. Kladou velký důraz nejen na formální správnost výkazů, ale také na smysl a vypovídací schopnost zveřejňovaných údajů. Neobsahují žádné předepsané formuláře a pevně danou strukturu účetních výkazů. Je to z toho důvodu, aby bylo možné postihnout všechny situace a problémy, které mohou v praxi nastat. Ve standardech je třeba hledat logiku, smysl a principy. Různé problémy je možné v souladu s IAS/IFRS řešit různě, neexistuje jediný správný postup.

Standardy IAS/IFRS používají řadu pojmů, které nemají v českém prostředí ekvivalent. Existuje více možností českého překladu.

## **2.4 Vybrané rozdíly mezi českou účetní legislativou a IAS/IFRS**

Srovnání české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví není snadnou záležitostí, rozdílů existuje celá řada. Jelikož charakterizovat veškeré rozdíly mezi ČÚL a IAS/IFRS by přesahovalo rámec této diplomové práce, pro specifikaci odlišných oblastí byly vybrány standardy podle jejich důležitosti pro objasnění rozdílů mezi účetními závěrkami sestavenými společností Green Gas DPB, a.s. v souladu s ČÚL a IAS/IFRS. Z praktického hlediska byl pro srovnání pravidel ČÚL a IAS/IFRS zvolen přístup, při kterém

---

<sup>8</sup> Financial Accounting Standards Board – Rada pro standardy finančního účetnictví

<sup>9</sup> Generally Accepted Accounting Principles – Všeobecně uznávané účetní principy v USA

je nejprve charakterizován příslušný mezinárodní účetní standard, poté jsou specifikovány základní odlišnosti proti české účetní legislativě.

### **2.4.1 Koncepční rámec**

Významným rozdílem mezi českou účetní legislativou a standardy IAS/IFRS je existence Koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky dle IAS/IFRS. Tento Koncepční rámec je důležitou úvodní částí IFRS. Není standardem, ale vycházejí z něj konkrétní požadavky jednotlivých standardů. V české účetní legislativě žádný koncepční rámec, který by definoval základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky či cíle a kvantitativní charakteristiky účetní závěrky, neexistuje.

Znalost Koncepčního rámce je důležitá pro porozumění všem standardům. Pokud určitá oblast není konkrétně upravena standardem, použijí se obecné principy Koncepčního rámce. Pokud nastane situace, že požadavky konkrétního standardu jsou v rozporu s Koncepčním rámcem, má přednost úprava požadovaná standardem.[4]

#### **Koncepční rámec vymezuje:**

- účel Koncepčního rámce, informační potřeby uživatelů účetní závěrky a základní typy ekonomických rozhodnutí, k nimž jsou využívány účetní informace,
- cíle účetní závěrky,
- základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků účetní závěrky,
- koncepty oceňování, pojetí kapitálu a jeho uchování.[4]

Koncepční rámec specifikuje uživatele účetní závěrky, jimiž jsou například investoři, majitelé, věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurence, státní správa a další. Účetní závěrka se musí přizpůsobovat potřebám uživatelů. Každého uživatele mohou zajímat jiné informace z účetní závěrky. Cílem účetní závěrky není poskytovat informace pro daňové účely.

#### **Cílem účetní závěrky je informovat uživatele:**

- o finanční situaci (výkaz o finanční situaci a výkaz o změnách vlastního kapitálu),
- o výkonnosti (výkaz o úplném výsledku hospodaření),
- o změnách ve finanční situaci (výkaz o peněžních tocích),

- a další.[10]

#### **Základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky:**

- **předpoklad trvání podniku** - znamená to, že podnik neuvažuje o ukončení své činnosti a předpokládá pokračovat v podnikání i v budoucích obdobích,
- **vykazování na aktuální bázi** – podnik uznává výsledky transakcí v období, se kterým věcně a časově souvisí, bez ohledu na to, kdy probíhají peněžní toky,
- **periodicita vykazování** – účetním obdobím je jeden (kalendářní nebo hospodářský) rok. Sestavování výkazů probíhá periodicky, nejméně jednou ročně. Pokud je účetní závěrka sestavena za období delší či kratší než jeden rok, musí účetní jednotka uvést důvod pro toto odlišné účetní období.
- **věrné a poctivé zobrazení skutečnosti** – dle standardu IAS 1 správná aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví vede k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti,
- a další.[4]

Koncepční rámec dále vymezuje hlavní **kvalitativní charakteristiky účetních informací**, kterými jsou:

- srozumitelnost,
- relevance (významnost) – informace je významná, pokud by její chybné uvedení nebo vynechání ovlivnilo ekonomická rozhodnutí. Koncepční rámec neuvádí žádná kritéria pro významnost. Podniky v praxi pro určení významnosti účetní položky používají stanovení určité rozhodovací hladiny (např. procento ze zisku, výnosů nebo nákladů),
- spolehlivost,
- srovnatelnost,
- včasnost,
- rovnováha mezi přínosy a náklady vynaloženými na získání informace.[10]

Koncepční rámec definuje **základní prvky účetní závěrky** – finanční situace podniku je zobrazena v rozvaze prostřednictvím aktiv, závazků a vlastního kapitálu, výkonnost podniku je vyjádřena ve výsledovce prostřednictvím výnosů a nákladů.

**Aktivum** – je ekonomickým zdrojem, který podnik využívá a kontroluje, jeho existence je výsledkem minulých skutečností a očekává se, že přinese podniku budoucí

ekonomický prospěch. Tento budoucí ekonomický prospěch musí být dostatečně jistý a aktivum musí být spolehlivě ocenitelné. Není důležité vlastnické právo k aktivu, ale to, zda má podnik pod kontrolou užitek, který aktivum přináší.

**Závazek** – je současná povinnost podniku, která vznikla důsledkem minulých událostí a očekává se, že způsobí odliv zdrojů (úbytek aktiv).

**Vlastní kapitál** – je zbylý podíl aktiv podniku po odečtení závazků.

**Výnos** – je zvýšením ekonomického prospěchu podniku během účetního období. Projeví se buď zvýšením hodnoty aktiv nebo snížením závazků, což má za následek zvýšení vlastního kapitálu (jiným způsobem než vkladem vlastníků).

**Náklad** – je snížením ekonomického prospěchu podniku během účetního období. Projeví se buď úbytkem aktiv nebo zvýšením závazků, což má za následek snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem než rozdělením vlastníkům).[10]

Aby mohly být položky aktiv, závazků, výnosů a nákladů **vykázány v účetní závěrce**, musí splnit dvě kritéria (současně):

- a) musí vyhovovat uvedené definici a současně
- b) mají hodnotu (cenu), kterou lze spolehlivě určit.[14]

### ***Oceňování položek účetní závěrky***

Koncepční rámec definuje čtyři oceňovací základny:

- historická cena,
- běžná reprodukční cena,
- realizovatelná hodnota,
- současná hodnota.

Definice oceňovacích základů prvků účetní závěrky uvádí Tab. 2.1.

**Tab. 2.1 – Definice oceňovacích základů prvků účetní závěrky**

	<b>Aktiva</b>	<b>Závazky</b>
<b>Historická cena</b>	Částka vynaložená na jejich získání v době pořízení.	Částka na úrovni příjmů, které by bylo nutné vydat při postoupení závazku.
<b>Běžná reprodukční cena</b>	Částka, která by musela být uhrazena, kdyby se stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizovalo v současné době.	Nediskontovaná částka, kterou by bylo třeba v současné době vynaložit na vypořádání závazku.
<b>Realizovatelná hodnota</b>	Částka, která by byla v současné době získána prodejem aktiva za normálních podmínek.	Nediskontovaná částka, kterou bude třeba uhradit při normálním podnikání.
<b>Současná hodnota</b>	Současná hodnota budoucího čistého peněžního příjmu, vyvolaného budoucím použitím či prodejem.	Současná hodnota budoucího čistého peněžního výdaje, který se očekává, že bude vynaložen pro vypořádání závazku při normálním podnikání.

Zdroj: [14] Šrámková, Janoušková, Vojáčková, 2009, str. 13

Další oceňovací základnou je tzv. **reálná hodnota (Fair Value)**, která není definována Koncepčním rámcem, ale přímo jednotlivými standardy. Jak uvádí Šrámková (2009, str. 13), byla reálná hodnota definována jako „*částka, za kterou by aktivum mohlo být směřeno v transakci mezi ochotnými, nespřízněnými a informovanými stranami za obvyklých podmínek.*“ S účinností od 1. 1. 2013 existuje nová definice (Paseková, 2012, str. 20) - reálná hodnota je „*cena, která by měla být získána při prodeji aktiva nebo uhrazena při převodu k datu ocenění v běžné transakci mezi účastníky trhu.*“

### **Pojetí vlastního kapitálu a jeho udržení**

Koncepční rámec vymezuje dvě koncepce udržení kapitálu:

- udržení finančního kapitálu – podnik dosahuje zisku, pokud je vlastní kapitál vyšší na konci období, než byl na jeho začátku,
- udržení fyzického kapitálu – podnik dosahuje zisku, pokud výrobní kapacity jednotky na konci období převyšují výrobní kapacity na začátku období.[5]



## Srovnání s českou účetní legislativou

V české účetní legislativě koncepční rámec není obsažen. Základní požadavky na vedení účetnictví a principy účtování jsou uvedeny v zákoně o účetnictví. Česká účetní legislativa používá stejné základní prvky účetní závěrky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady), neobsahuje však jejich definice ani kritéria pro jejich vykazání. Na rozdíl od IFRS řeší detailní aspekty účtování. Obsahové vymezení položek účetní závěrky je stanoveno vyhláškou č. 500/2002 Sb.

Základní předpoklady účetní závěrky dle IFRS (předpoklad trvání podniku, vykazování na akruální bázi, periodicita vykazování, věrné a poctivé zobrazení skutečnosti) jsou srovnatelné s předpoklady dle české účetní legislativy.

Kvalitativní charakteristiky účetních informací jsou srovnatelné s ČÚL, zákon o účetnictví však tyto požadavky definuje jinými slovy – účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, průkazné, úplné, srozumitelné, přehledné a způsobem, který zaručí trvalost účetních záznamů. Srozumitelnost je podle IFRS vyžadována pro celou účetní závěrku, dle ČÚL pro účetní případy a záznamy.

Odlišnost je možné najít v požadavku IFRS na rozpoznání vykazované položky ve výkazech. ČÚL nemá předepsané požadavky na rozpoznání položek v účetní závěrce.

Rozdíl mezi IFRS a českou účetní legislativou je v oceňování – české předpisy pro oceňování používají k okamžiku pořízení aktiva pořizovací cenu, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cenu, ke konci rozvahového dne ocenění historickou cenou nebo reálnou hodnotou. V české účetní legislativě není řešeno oceňování současnou hodnotou. Koncepční rámec se problematikou oceňování zabývá srozumitelněji a logičtěji než ČÚL.[10]

Další rozdíl lze najít v cílech účetních závěrek. „Podle IFRS je cílem poskytování účetní závěrky informovat o finanční situaci (rozvaha), o výkonnosti (výsledovka) a o změnách ve finanční situaci. Podle ČÚL je cílem poskytování účetní závěrky podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“ (PASEKOVÁ, 2012, str. 24)

### 2.4.2 Účetní závěrka

Účetní závěrka je nejdůležitějším výstupem účetnictví. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví mají pro tuto důležitou oblast speciální standard - IAS 1. Tento standard řeší sestavování a zveřejňování účetní závěrky, popisuje součásti účetní závěrky a základní

požadavky na sestavování a zveřejňování. Nezabývá se specifickými požadavky na vykázaní jednotlivých položek (oblastí), které jsou řešeny samostatnými standardy (např. standardy *IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*, *IFRS 8 – Provozní segmenty*, *IAS 10 – Události po rozvahovém dni*, *IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran*, *IAS 27 – Individuální a konsolidovaná účetní závěrka* a další).

### ***Obecné vlastnosti účetní závěrky [5]***

Účetní závěrka by měla ***věrně zobrazovat*** finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky jednotky. Měla by být sestavena na základě ***předpokladu trvání jednotky*** v předvídatelné budoucnosti (alespoň 12 měsíců od data účetní závěrky), s výjimkou situace, kdy vedení společnosti přijme rozhodnutí o záměru ukončit činnost jednotky či ji zlikvidovat. V tomto případě musí účetní jednotka tuto skutečnost zveřejnit a odůvodnit, proč není očekáváno trvání jednotky a na jakých předpokladech byla účetní závěrka zpracována.

Další zásadou je ***nezávislost účetních období*** (akruální princip). Tento princip neplatí pro přípravu výkazu peněžních toků.

Účetní jednotka musí ***samostatně zveřejnit všechny významné položky***. Významnou je ta položka, jejíž nezveřejnění by mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. Nevýznamné položky je možné agregovat (vykázat společně) s položkami podobné povahy.

Dalším požadavkem je ***zákaz kompenzace*** aktiv a závazků či výnosů a nákladů, pokud to přímo nevyžaduje nebo nepovoluje některý standard. Důvodem pro tento zákaz je skutečnost, že kompenzace snižuje schopnost uživatelů účetní závěrky posoudit finanční pozici, výkonnost a peněžní toky jednotky. Za kompenzací se ale nepovažuje vykazování hodnoty aktiv po odečtení opravných položek (netto hodnoty).

Účetní jednotka musí ***poskytovat srovnávací informace*** k údajům zveřejněným v běžném účetním období, to znamená, že musí zveřejnit také srovnávací informace o předchozím období.

Dále je nutné ***zachovávat konzistenci zveřejňování*** položek v účetní závěrce z jednoho účetního období do dalšího účetního období.

Novelizovaná verze standardu (účinná od 1. 1. 2009) zavedla nové názvy výkazů, které jsou povinnou součástí účetní závěrky. V současné době **jsou povinnou součástí účetní závěrky sestavené podle IAS/IFRS tyto výkazy:**

- výkaz o finanční pozici (dříve rozvaha),
- výkaz o úplném výsledku (dříve výsledovka),
- výkaz o peněžních tocích,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- příloha.

Účetní výkazy sestavené podle požadavků IAS/IFRS nemají předepsaný povinný formát, stanoví pouze minimální požadavky na rozsah zveřejňovaných položek. Všechny položky výkazů musí být dále podrobně okomentovány v příloze.

Všechny účetní výkazy musí být označeny názvem výkazu, názvem vykazující společnosti, informací o tom, zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou účetní závěrku, datem účetní závěrky, informací o měně a také informací o úrovni jednotek, ve kterých jsou údaje zveřejňovány (tisíce, milióny apod.).[14]

### ***Výkaz o finanční pozici (rozvaha)***

Rozvaha podává informace o majetku společnosti a zdrojích jeho krytí. Společnost musí uvádět aktiva a závazky v členění na krátkodobé a dlouhodobé. Pouze v případě, že vykazání aktiv a závazků podle likvidity povede k spolehlivějším a relevantnějším informacím, může jednotka použít tento způsob.

**Aktivum** je vykázáno jako **krátkodobé**, pokud se předpokládá, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji nebo spotřebě během normálního provozního cyklu nebo je drženo za účelem obchodování nebo se očekává, že k jeho realizaci dojde během dvanácti měsíců od rozvahového dne či se jedná o hotovost nebo hotovostní ekvivalent. Všechna ostatní aktiva musí být vykazována jako **dlouhodobá**.

**Závazek** je vykázán jako **krátkodobý**, pokud se předpokládá, že bude uhrazen během normálního provozního cyklu nebo je držen především pro účely obchodování nebo se očekává, že bude vypořádán během dvanácti měsíců od rozvahového dne či účetní jednotka nemá bezpodmínečné právo odložit splatnost závazku na dobu delší než dvanáct měsíců od rozvahového dne. Všechny ostatní závazky musí být vykazovány jako **dlouhodobé**.

**Provozní cyklus podniku** je doba od nákupu materiálu po jeho realizaci a přeměnu na peněžní prostředky či peněžní ekvivalenty.

Standard IAS 1 požaduje ve výkaze o finanční pozici zveřejnit minimálně tyto položky:

**Aktiva:**

- pozemky, budovy a zařízení,
- investice do nemovitostí,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice oceňované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky,
- peněžní prostředky a jejich ekvivalenty,
- aktiva držena k prodeji,
- splatné daňové pohledávky,
- odložené daňové pohledávky.

**Závazky a vlastní kapitál:**

- závazky z obchodního styku a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky,
- splatné daňové závazky,
- odložené daňové závazky,
- menšinové podíly,
- emitovaný kapitál a fondy včetně nerozděleného zisku.[10]

***Výkaz o úplném výsledku (výsledovka)***

Základními prvky výkazu o úplném výsledku jsou výnosy a náklady. Od roku 2009 je standardem požadováno samostatné vykazování položek úplného výsledku hospodaření.

„Úplný výsledek hospodaření zahrnuje:

- veškeré položky **nákladů a výnosů**, které byly vykázány v daném účetním období a ovlivňují výsledek hospodaření (zisk/ztrátu) a
- položky **ostatního úplného výsledku hospodaření**, tj. ostatní změny vlastního kapitálu, které nejsou vyvolány transakcemi s vlastníky. Tyto typy položek se vykazují do ostatního úplného výsledku, pokud vzniknou. Události vedoucí ke vzniku těchto položek jsou:
  - změny z přecenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku na reálnou hodnotu směrem nahoru (budou zachyceny ve vlastním kapitálu prostřednictvím fondu z přecenění),
  - zisk/ztráta z kursových rozdílů z převodu závěrek zahraničních jednotek na jinou měnu (budou zachyceny ve vlastním kapitálu prostřednictvím fondu kursových rozdílů),
  - změny reálné hodnoty zajišťovacích nástrojů při zajištění peněžních toků,
  - zisk/ztráta z přecenění finančních aktiv, která jsou součástí portfolia realizovatelných finančních investic (finanční aktiva držena k prodeji),
  - zisk/ztráta z definovaných plánů penzijních požitků (aktuárské zisky a ztráty). Jedná se o podnikové penze, ale u nás se neuplatňuje.“ (PASEKOVÁ, 2012, str. 35)

Výkaz o úplném výsledku může být prezentován jedním z těchto způsobů:

- a) **jeden výkaz o úplném výsledku**, který obsahuje jak výsledovku (tj. veškeré náklady a výnosy za období), tak i informace o úplném výsledku hospodaření (OCI – Other Comprehensive Income),
- b) **dva samostatné výkazy** – výsledovku a výkaz o úplném výsledku hospodaření.

Minimální požadavky na informace vykazované ve výkaze o úplném výsledku:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou,
- daňové náklady,

- souhrnná částka za výsledek z ukončených činností po zdanění a výsledek po zdanění v souvislosti s přeceněním aktiv držených k prodeji a vyřazovaných skupin představujících ukončovanou činnost v prodejní ceně snížené o náklady prodeje,
- výsledek hospodaření za účetní období,
- každá složka ostatního úplného výsledku,
- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených jednotek,
- úplný výsledek celkem.[10]

Pokud jednotka sestavuje konsolidovanou výsledovku, zveřejňuje dále zisk a celkový úplný výsledek za období připadající nekontrolnímu podílu a vlastníkům mateřské společnosti a také zisk na akcii základní a zředěný (dle IAS 33 – Zisk na akcii).

Ve výsledovce ani v příloze se nevykazují mimořádné položky, jsou součástí běžných položek. Pokud je některá položka nákladů či výnosů významná, zveřejňuje se samostatně (například prodej budovy nebo vybavení, náhrada ze soudního sporu apod.)

Jednotka může sestavit výsledovku v druhovém nebo účelovém členění.

V **druhově členěné výsledovce** jsou náklady členěny podle své podstaty, např. odpisy, nákup materiálu, mzdy, dopravní náklady apod. Tato forma výsledovky je jednoduchá a je využívána především menšími podniky. Je méně závislá na odborném odhadu a rozvrhování nákladových položek, je objektivnější.

**Účelově členěná výsledovka** klasifikuje náklady podle jejich funkce, např. náklady na prodané výrobky, náklady na odbyt, náklady na správu apod. Poskytuje uživatelům více informací, ale je více závislá na odborném odhadu rozvrhování nákladů. Používá se spíše ve větších výrobních společnostech.[10]

## ***Výkaz o peněžních tocích***

Požadavky na sestavování a zveřejňování výkazu o peněžních tocích jsou stanoveny standardem IAS 7. Výkaz o peněžních tocích umožňuje uživatelům účetní závěrky zhodnotit schopnost účetní jednotky generovat peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty a získat přehled o zdrojích peněžních prostředků a jejich využití.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví **preferují využití přímé metody** sestavení výkazu, v praxi se však více používá metoda nepřímá. Standard IAS 7 umožňuje

účetní jednotce vybrat si, zda použije přímou či nepřímou metodu. Standardem není stanovená povinná forma výkazu.

#### **Peněžní toky se člení do tří kategorií:**

- **provozní činnost** – hlavní výdělečná činnost jednotky a ostatní činnosti, které se neřadí do kategorie investiční nebo finanční,
- **investiční činnost** – týká se nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a investic (mimo peněžních ekvivalentů),
- **finanční činnost** – patří zde ty činnosti, které vedou ke změnám výše a struktury vlastního kapitálu a závazků.

Účetní jednotka si musí ve svých účetních pravidlech vymezit, do kterých kategorií výkazu bude své transakce promítat. Některé transakce je možné vykázat např. jak v kategorii provozní, tak i investiční (např. přijaté úroky, přijaté dividendy), jiné transakce zase mohou spadat do kategorie provozní nebo finanční (např. placené úroky, placené dividendy). Rozhodnutí, kde budou tyto transakce vykazovány, záleží na účetní jednotce. Je však nutné dbát na konzistentnost vykazování.

**Peněžní toky z provozní činnosti** jsou hlavními peněžními toky. Informace o nich umožňují uživatelům posoudit, do jaké míry jsou hlavní činnosti společnosti schopny generovat peněžní prostředky potřebné k financování udržování provozní kapacity, splacení úvěrů, hrazení dividend a závazků bez toho, aby bylo nutné si opatřit dodatečné externí zdroje financování.

Standard IAS 7 uvádí, že do kategorie peněžních toků z provozní činnosti se řadí také peněžní toky v souvislosti s přijetím a splacením úvěrů a půjček, pokud se vztahují k hlavní výdělečné činnosti jednotky.

**Peněžní toky z investiční činnosti** se týkají opatrování dlouhodobých aktiv, která jsou používána v hlavní činnosti jednotky a přinášejí dlouhodobé užitky. Peněžní toky z této činnosti ukazují, kolik peněžních prostředků bylo investováno do těchto aktiv, případně jaká část aktiv byla odprodána. Nepatří zde pořízení finančních aktiv za účelem obchodování s nimi.

**Peněžní toky z finanční činnosti** se týkají toků v souvislosti s obstaráním zdrojů financování. Jedná se o peněžní toky vyvolané změnami vlastního kapitálu (příjmy z emitovaných akcií, výdaje na odkup vlastních akcií) a peněžní toky spojené s opatrováním cizích zdrojů financování (příjmy z emitovaných dluhopisů, přijatých úvěrů, výdaje

na splácení úvěrů a závazků z leasingu, kromě půjček a úvěrů poskytnutých finančními institucemi). [4]

Peněžní toky v cizí měně se zachycují do výkazu ve funkční měně účetní jednotky. Pro přepočet se používá směnný kurs k datu uskutečnění transakce, standard připouští i průměrný kurs za období.

Formát výkazu o peněžních tocích není standardem stanoven, v dodatku ke standardu IAS 7 jsou uvedeny příklady sestavení výkazu jak přímou, tak i nepřímou metodou.

### ***Výkaz změn vlastního kapitálu***

Ve výkaze změn vlastního kapitálu účetní jednotka vykazuje:

- čistý zisk nebo ztrátu za období,
- každou položku výnosů a nákladů vykázaných přímo ve vlastním kapitálu (v souladu se standardy a interpretacemi),
- celkový zisk nebo ztrátu připadající vlastníkům a menšinovým podílům,
- vliv změn v účetních pravidlech a oprav zásadních chyb pro každou položku vlastního kapitálu.

Další informace jednotka vykazuje buď v tomto výkaze nebo v příloze:

- kapitálové transakce s vlastníky,
- výplaty vlastníkům z vlastního kapitálu,
- nerozdělený zisk nebo ztrátu (zůstatek, pohyby),
- pro každou položku vlastního kapitálu a každou položku fondů analýzu pohybů na začátku a na konci období.[10]

### ***Příloha k účetní závěrce***

Příloha k účetní závěrce podle IFRS má za cíl poskytnout doplňující informace ke zveřejňovaným výkazům (výkaze o finanční pozici, výkaze o úplném výsledku, výkaze o peněžních tocích a výkaze změn vlastního kapitálu). Dále se zde vykazují další informace podle požadavků IFRS, které se jinde nevykazují. Příloha informuje o tom, podle jakých



standardů byly výkazy připraveny a podává přehled o tom, jaká specifická účetní pravidla byla použita a aplikována pro podstatné transakce a události v účetní jednotce.

#### **Struktura přílohy:**

- prohlášení o shodě s IFRS,
- prohlášení o oceňovacích základnách a účetních pravidlech,
- informace vysvětlující položky účetních výkazů (v pořadí, v jakém jsou výkazy i položky předkládány),
- jiné zveřejňované informace – nejistoty, závazky a jiné finanční informace a nefinanční informace.[10]

Účetní jednotka má v příloze řádně popsat použité oceňovací základny a ostatní účetní pravidla, která jsou nutná pro pochopení účetní závěrky. Dále také informace o hlavních předpokladech týkajících se budoucnosti a o hlavních zdrojích nejistot k rozvahovému dni, u nichž existuje riziko, že by mohly mít za následek významnou úpravu účetních hodnot aktiv a závazků v příštím období. V účetní závěrce se také povinně uvádějí informace za předcházející období.

#### **Srovnání s českou účetní legislativou**

Drobných i větších rozdílů mezi IFRS a ČÚL v této oblasti existuje celá řada, jsou zde zmíněny jen ty nejvýznamnější.

Povinnými položkami účetní závěrky podle ČÚL jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. To je srovnatelné s IFRS. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu nejsou na rozdíl od IFRS povinné. Účetní jednotky v ČR mají pouze povinnost popsat změny vlastního kapitálu v komentáři k účetní závěrce. V příloze dle IFRS je nutné zveřejnit podrobnější a rozsáhlejší informace, než jaké požadují české účetní předpisy.

Další rozdíl je u vykazování úplného výsledku (výsledovky) – české předpisy nevyžadují sestavení ostatního úplného výsledku.

Dle ČÚL existuje směrná účtová osnova, které se účetní jednotky musí držet. IFRS nic takového nestanoví.

Struktura výkazů je v ČÚL daná, existuje povinný formát, který musí účetní jednotky dodržet. IFRS nestanoví žádný povinný formát výkazů a požaduje pouze minimální rozsah položek.

V ČR mohou účetní jednotky sestavovat účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu.

Rozdílem ve vykazování je také to, že dlouhodobé pohledávky standardy IFRS řadí k dlouhodobým aktivům, ČÚL je přiřazuje do oběžných aktiv. V rozvaze dle ČÚL jsou samostatně vykázány položky časového rozlišení, dle IFRS jsou součástí pohledávek či závazků.

IFRS i ČÚL vyžadují členění aktiv a pasiv na krátkodobé a dlouhodobé. ČÚL toto rozlišování provádí na základě dvanáctiměsíčního období, kdy mezi dlouhodobé položky řadí ty s ekonomickou životností delší než 1 rok (např. u majetku) nebo které mají být vypořádány za více než 12 měsíců (pohledávky, závazky). IFRS se pro rozlišení krátkodobých a dlouhodobých položek drží konceptu provozního cyklu podniku.

Vykazování aktiv v české rozvaze probíhá v brutto hodnotě, uvádí se také korekce o oprávkou a opravné položky a netto hodnota. Dle IFRS se aktiva vykazují v čisté účetní hodnotě.

V ČÚL se samostatně vykazují mimořádné položky, dle IFRS se začleňují mezi běžné položky.[10]

Výkazem peněžních toků se v ČR zabývá vyhláška č. 500/2002 Sb. a Český účetní standard č. 023. Česká účetní legislativa se nezabývá tak detailně jednotlivými oblastmi výkazu. Struktura výkazu je ponechána z velké části na konkrétní společnosti. Podrobněji je řešena pouze oblast úroků, dividend a daní. [34]

### **2.4.3 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby**

Účetními pravidly, změnami v účetních odhadech a chybami se zabývá standard IAS 8. Stanoví definici účetních pravidel, výběr a použití účetních pravidel, účtování změn v účetních odhadech a účtování oprav významných chyb.

#### ***Účetní pravidla – výběr, aplikace a změny***

**Účetní pravidla** jsou principy, pravidla a postupy, které účetní jednotka používá pro přípravu a prezentaci účetní závěrky.

Účetní jednotka vybírá a aplikuje účetní pravidlo podle toho, zda existuje standard nebo interpretace, který se dané transakce týká. Pokud existuje, aplikuje účetní pravidlo stanovené tímto standardem nebo interpretací. Pokud neexistuje, použije účetní jednotka svůj

úsudek a aplikuje takové pravidlo, které je konzistentní s podobnými transakcemi a zaručí, že aplikace pravidla přinese relevantní informace pro ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky a podá uživatelům spolehlivou informaci.

Společnost smí změnit účetní pravidlo pouze v případě, že je změna požadována některým standardem či interpretací nebo změna účetní politiky povede k věrnějšímu obrazu o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích jednotky.

**Změna v účetních pravidlech** se účtuje buď **retrospektivně** nebo **prospektivně**.

Účetní jednotka při aplikaci postupuje podle toho, zda při počáteční aplikaci existují přechodná ustanovení konkrétního standardu s informací o retrospektivní, prospektivní či jiné aplikaci změn účetních pravidel. Pokud tyto informace standard obsahuje, postupuje dle ustanovení standardu. Pokud je neobsahuje, aplikuje danou změnu retrospektivně.

**Retrospektivní aplikace** se použije při aplikaci nového účetního pravidla na transakce nebo události tak, jako by bylo toto pravidlo používáno vždy. Účetní jednotka přepracuje všechny výkazy za předcházející období, ve kterých aplikovala původní pravidlo. Jednotka opraví počáteční zůstatek příslušné složky vlastního kapitálu za nejdřívejší vykazované období a opraví příslušné srovnávací údaje tak, jako by pravidlo bylo používáno vždy. Jestliže je retrospektivní aplikace neproveditelná (tj. když ho jednotka nemůže aplikovat ani po vynaložení přiměřeného úsilí), aplikuje se změna prospektivně.

**Prospektivní aplikace** znamená aplikaci nového pravidla na transakce a události, které se objeví po datu změny účetního pravidla a vykazání dopadu změny v běžném a budoucích obdobích.

### ***Změny v účetních odhadech***

Některé položky účetní závěrky nelze ocenit zcela přesně, je nutné použít nejlepší dostupný odhad vycházející z posledních dostupných spolehlivých informací. Týká se to například nedobytných pohledávek, reálné hodnoty finančních aktiv a závazků, doby životnosti, způsobu odpisování, výše nákladů na likvidaci, výše rezervy na zaměstnanecké požitky atd.

Pokud dojde ke změně z důvodu zpřesnění původních předpokladů vedení společnosti, které vychází z nových poznatků, nejde o opravu chyb, ale o **změnu odhadu**. Ty se účtují **prospektivně** s dopadem do výsledku hospodaření toho účetního období, ve kterém ke změně došlo, případně i v nadcházejících obdobích. Nepromítají se do výkazů minulých období.

## ***Účtování oprav chybně vykázaných údajů***

Chyby v účetnictví mohou být matematické či mohou být způsobeny omylem při aplikaci účetních zásad, přehlédnutím, špatným použitím skutečnosti nebo podvodem.

**Významné chyby** musí účetní jednotka opravit **retrospektivně**, výkazy minulých období se upraví tak, jako by k chybě vůbec nedošlo. Pouze v případě, kdy je retrospektivní aplikace neproveditelná, opraví se na začátku období, ve kterém je jednotka schopná dopad chyby vyčíslit.

Standard IAS 8 stanoví konkrétní požadavky na zveřejnění dopadů změn v účetních politikách, změn v účetních odhadech i zveřejnění chyb.

## **Srovnání s českou účetní legislativou**

V české účetní legislativě se dopady změn a opravy významných chyb vykazovaly do konce roku 2012 jako mimořádné položky a zahrnovaly se do mimořádných nákladů nebo výnosů běžného období. Minulé výkazy nebyly opravovány. Významné změny včetně důvodu pro tyto změny se popisovaly v příloze k účetní závěrce.

Od 1. 1. 2013 je v § 15a vyhlášky č. 500/2002 Sb. vymezena položka *A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let*, kde se účtují rozdíly ze změn účetních metod a dále opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné. Tyto položky je nutné popsat v příloze k účetní závěrce.

Změny v odhadech se účtují dle ČÚL srovnatelně s IFRS.[10]

### **2.4.4 Pozemky, budovy a zařízení**

Pozemkům, budovám a zařízení je věnován standard IAS 16. Standard stanoví definici pozemků, budov a zařízení, ocenění v okamžiku zaúčtování (výchozí ocenění) a ocenění po zaúčtování (následné ocenění).

*„Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která:*

- jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám, nebo k administrativním účelům a*
- u kterých se očekává, že budou užívána během více než jednoho období.*

*Pozemky, budovy a zařízení se zaúčtují jako aktivum, pokud:*

- *je pravděpodobné, že jednotka bude mít z dané položky ekonomický užitek a*
- *je možno spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky.“ (JÍLEK, 2012, str. 109)*

Standard se také zabývá **významnými náhradními díly**, které se dle IAS 16 vykazují jako pozemky, budovy a zařízení, pokud jednotka očekává jejich využití déle než jedno účetní období. Takové náhradní díly účetní jednotka odepisuje. Náhradní díly, které nejsou klasifikovány dle tohoto standardu, se stávají součástí zásob.

Standard upřednostňuje **komponentní způsob odpisování**. Pokud mají jednotlivé části majetku různou životnost, je vhodné odpisovat každou část zvlášť podle své odpovídající životnosti. Komponentní způsob odpisování nahrazuje rezervu na opravu majetku.

Také výdaje na **významné kontroly** (generální opravy) u některých aktiv, které je potřeba provádět v pravidelných intervalech, se vykazují jako samostatné aktivum a odepisují se po zbývající dobu do další kontroly.

### ***Výchozí oceňování pozemků, budov a zařízení***

Pozemky, budovy a zařízení se oceňují **pořizovacími náklady**. Do této pořizovací ceny patří veškeré náklady, které souvisí s nabytím aktiva v době pořízení nebo výstavby a náklady přímo přiřaditelné k uvedení aktiva na místo jeho určení a k zajištění stavu potřebného k jeho používání:

- kupní cena včetně cla a nevratných daní (odečtou se obchodní a množstevní slevy),
- veškeré náklady na přípravu místa, dopravu a dodání aktiva, montáž a instalaci,
- náklady na profesní specialisty (např. architekti, inženýři),
- náklady mzdové a osobní, které se vztahují k výstavbě nebo pořízení aktiva,
- náklady na testování aktiva před začátkem užívání,
- úroky a ostatní výpůjční náklady z úvěrů a půjček, které se vztahují k pořízení aktiva,
- odhadované náklady na demontáž a odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu (tyto náklady se zaúčtují jako aktivum na straně jedné a rezerva na straně druhé).

Podle IAS 16 je nutné diskontovat pořizovací cenu aktiva na současnou hodnotu, pokud je platba za pořízení aktiva splatná v delším časovém horizontu. Pořizovací cenou je v tomto případě současná hodnota budoucích plateb za aktivum a související diskont je potřeba vykázat jako úrokový náklad po dobu splatnosti závazku metodou efektivní úrokové míry.

## ***Následné ocenění po okamžiku zaúčtování aktiva***

Účetní jednotka má možnost vybrat si ze dvou způsobů následného ocenění – **model pořizovací ceny** a **model přecenění**. Vybraný model je nutné používat pro celou třídu pozemků, budov a zařízení.

**Model pořizovací ceny** (nákladový model) – pozemky, budovy a zařízení se po prvotním zaúčtování účtují v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Přecenění směrem nahoru se neúčtuje, snížení hodnoty o oprávky a ztráty se účtuje výsledkově.[10]

**Model přecenění** – pozemky, budovy a zařízení jsou k datu přecenění vykázány v reálné hodnotě snížené o následné oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. U tohoto modelu může dojít k přecenění jak směrem dolů, tak i směrem nahoru. Zvýšení hodnoty se účtuje jako součást vlastního kapitálu v položce fondu z přecenění, snížení hodnoty se účtuje jako náklad (výjimkou je situace, kdy byl dříve majetek přeceněn směrem dolů). Přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni (zhruba každých 3-5 let).[10]

**Reálná hodnota** se při přecenění určí:

- u pozemků a budov – tržní cena stanovená kvalifikovaným znalcem,
- u movitých věcí – tržní cena stanovená odhadem. Pokud nelze tržní cenu stanovit, jsou movité věci ohodnoceny ve výši reprodukčních nákladů snížených o odpisy.

**Přecenění** se vždy musí týkat **celé třídy** pozemků, budov a zařízení.

### **Oprávky při přecenění**

*„Ke dni přecenění jsou bud’:*

- a) přepočteny stejným poměrem jako je poměr reálné a účetní hodnoty aktiva. Stejným poměrem je přepočtena i hrubá hodnota, takže účetní hodnota aktiva po přecenění se rovná reálné hodnotě, nebo*
- b) eliminovány tak, aby se účetní hodnota rovnala reálné hodnotě. Pokud je reálná hodnota vyšší než původní pořizovací cena aktiva, je nutné ještě navýšit hrubou hodnotu aktiva.“ (ŠRÁMKOVÁ, 2009, str. 79)*

## ***Odpisování majetku***

Dlouhodobá aktiva jsou systematicky **odepisována** do nákladů **po dobu své životnosti**. Samostatně se odepisují jednotlivé části aktiv, jejichž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové pořizovací ceně (**komponentní způsob odpisování**). Významné složky aktiva, které mají shodnou dobu použitelnosti a odpisovou metodu, lze seskupit do jedné položky.

Majetek se odepisuje z **pořizovací ceny snížené o odhadovanou zbytkovou hodnotu**. **Zbytková hodnota** je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současné době získala při vyřazení aktiva po odečtení nákladů na vyřazení, kdyby aktivum bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci životnosti. Zbytkovou hodnotu účetní jednotka neodepisuje.

**Doba životnosti aktiva** neznamena celou jeho ekonomickou životnost, ale očekávanou dobu, po kterou bude aktivum používáno jednotkou. Tato doba tedy může být kratší než ekonomická životnost aktiva.

Odpisování začíná v okamžiku, kdy je aktivum připraveno k používání a končí okamžikem, kdy dojde k vyřazení aktiva či je aktivum klasifikováno jako držené k prodeji (dle IFRS 5). Odpisování se nepřerušuje ani v době, kdy je aktivum dočasně nevyužíváno.

Vzhledem k tomu, že u pozemků většinou nelze stanovit životnost, obvykle se neodepisují.

### **Metody odpisování**

Existují tři hlavní metody odpisování – **rovnoměrné odpisy, zrychlené odpisy a výkonová metoda**. Účetní jednotka si zvolí metodu, která nejlépe odráží očekávaný způsob, kterým budou ekonomické užitky z aktiva plynout účetní jednotce po dobu jeho životnosti.

Pokud dojde ke změně doby životnosti nebo odpisové metody, posuzuje se to jako změna v odhadech (IAS 8). O tyto změny se zpětně neupravují účetní výkazy, změna se promítne do běžného, případně následujícího období.

## ***Odúčtování majetku***

Účetní hodnota majetku je odúčtována a majetek je vyřazen v případě, kdy je aktivum pozbyto (prodej, likvidace), nebo v případě, že od dalšího užívání aktiva už není možné očekávat žádný užitek. Zisk nebo ztráta je vykázána v okamžiku odúčtování aktiva.

Pokud je aktivum určeno k prodeji, dále se neodepisuje a ocení se ve výši předpokládaného výnosu z prodeje. Dále se postupuje dle standardu IFRS 5.[4]

Oblasti dlouhodobého majetku se věnují v IFRS také další speciální standardy, např. *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv* či *IAS 40 – Investice do nemovitostí*.

## **Srovnání s českou účetní legislativou**

V oblasti pozemků, budov a zařízení existuje celá řada rozdílů mezi IFRS a českou účetní legislativou. Komentováno je zde jen několik nejvýznamnějších rozdílů. V oblasti účetního zachycení majetku v rozvaze účetní jednotky je podstatný rozdíl v tom, že podle IFRS na rozdíl od ČÚL není určující právní forma vlastnictví majetku, ale ekonomická podstata. To znamená, že například majetek pořízený formou finančního leasingu vykazujeme jako aktivum dle IFRS, podle české legislativy se tato položka jako majetek nevykazuje. Další významnou odlišností je přiřazení nákladů na demontáž a odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu dle IFRS k pořizovacím nákladům. Podle ČÚL se tyto náklady do pořizovací ceny aktiva nezahrnují.

Odlišnost je také v možnosti zahrnovat úrokové náklady z úvěru na pořízení aktiva do pořizovací ceny aktiva. Dle IFRS je to povinné, dle ČÚL to záleží na rozhodnutí účetní jednotky.

Náhradní díly se dle ČÚL vždy účtují jako zásoby, dle IFRS se musí významné náhradní díly zahrnout do majetku a odepisovat.

Odepisování dle IFRS začíná v okamžiku, kdy je aktivum k dispozici pro používání. Podle ČÚL musí majetek splnit všechny zákonné povinnosti (technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy), aby mohl být uveden do užívání.

V oblasti odpisování je komponentní způsob odpisování povolen k používání v ČR, podle IFRS je jeho použití povinné. Z důvodu používání komponentního odpisování také není dle IFRS možné vytvářet rezervy na opravy majetku. ČÚL tvorbu rezervy na opravy majetku povoluje.

Tento způsob dělení majetku (pokud obsahují části, jejichž pořizovací cena je významná ve vztahu k celku) na komponenty je velmi odlišný od přístupu dle ČÚL, která umožňuje naopak aktivovat soubory věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením.



Výdaje za opravy a údržbu majetku by podle IFRS měly být účtovány do nákladů období, kdy vzniknou. Pokud se však jedná o údržbu významné části aktiva, jsou výdaje na údržbu vykázány v rozvaze jako součást aktiva, pokud splňují kritéria pro vykázání aktiva. Dle ČÚL jsou tyto údaje obvykle účtovány do nákladů a případně časově rozlišovány.[34]

ČÚL uznává pro ocenění pořizovací cenu, případně vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cenu. Následné přeceňování majetku není dle ČÚL povoleno.[10]

V oblasti odúčtování aktiva IFRS poskytují obecný návod k odúčtování, ČÚL specifikuje konkrétní možnosti odúčtování (ČÚS pro podnikatele č. 013) – prodej, likvidace, bezúplatný převod (dar), vklad, převod, v důsledku škody a manka.

## 2.4.5 Nehmotná aktiva

Problematickou nehmotných aktiv se zabývá především standard IAS 38. Předmětem tohoto standardu jsou nehmotná aktiva, která nejsou upravena jinými standardy (jako např. finanční aktiva, práva k nerostnému bohatství, pojistné smlouvy, goodwill atd.).

*„Nehmotné aktivum je identifikovatelné (oddělitelné od podniku, tzn. lze je prodat, pronajmout, vyměnit) nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a je kontrolovatelné podnikem jako výsledek minulých událostí, ze kterého podnik očekává příliv budoucích ekonomických užitků a má schopnost zamezit přístup k těmto užitkům třetím stranám (např. prostřednictvím autorských práv, patentů, licencí, ujednání o mlčenlivosti zaměstnanců apod.). Aktivum je spolehlivě ocenitelné.“* (PASEKOVÁ, 2012, str. 116)

Nehmotnými aktivy mohou být například autorská práva, licence, seznamy zákazníků, zákaznické a dodavatelské vztahy, dovozní kvóty, patenty, povolení k činnosti, obchodní značky, marketingová práva apod.

Ne všechny tyto položky je možné charakterizovat jako nehmotný majetek. **Musí splnit podmínky rozpoznání nehmotných aktiv.** Nehmotné aktivum může být vykázáno pouze tehdy, pokud *splňuje definici nehmotného aktiva*, pokud *je pravděpodobné, že z něj budou plynout jednotce v budoucnu ekonomické užitky* a pokud *může být spolehlivě oceněno*. Položka, která nesplňuje tato kritéria, se vykazuje jako náklad v období, ve kterém byla vynaložena.

V případě nehmotných aktiv, která jsou obsažena na nějakém hmotném nosiči (např. operační systém počítače), je nutné posoudit, která složka (hmotná, nehmotná) je významnější. Operační systém počítače je podmínkou pro fungování hmotného zařízení,

stává se tedy součástí ocenění tohoto hmotného majetku. Software, který je možné nainstalovat na kterémkoliv počítači a nepodmiňuje funkčnost tohoto počítače, bude posouzen jako nehmotný majetek.

### ***Prvotní ocenění nehmotných aktiv***

Nehmotné aktivum se oceňuje **pořizovací cenou**. Pořizovací cena obsahuje náklady, které je možné přímo přiřadit k uvedení aktiva do užívání, dále cla a nevratné daně. V případě bezúplatného nabytí se aktivum oceňuje **reálnou hodnotou**. Pokud je aktivum nabyto v podnikové kombinaci, v souladu s *IFRS 3 – Podnikové kombinace* se aktivum ocení jeho **reálnou hodnotou k datu akvizice**. Standard dále specifikuje podmínky pro uznání a ocenění nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností, kdy je nutné jasně oddělit fázi výzkumu a fázi vývoje. Veškeré výdaje na výzkum se zahrnují do nákladů v období, kdy byly vynaloženy. Aby bylo možné aktivovat náklady na vývoj, musí nehmotné aktivum splnit přesně dané podmínky, jinak se také zaúčtují do nákladů.

**Goodwill vytvořený vlastní činností** nelze zaúčtovat jako aktivum, protože není považován za identifikovatelný zdroj (není oddělitelný a nevzniká ze smluvních ani jiných zákonných práv) kontrolovaný účetní jednotkou, který lze spolehlivě ocenit. Stejně tak se jako nehmotné aktivum nesmí vykázat značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a jiné podobné položky vytvořené vlastní činností.[5]

### ***Následné ocenění***

Stejně jako u pozemků, budov a zařízení i v případě nehmotných aktiv si účetní jednotka může zvolit pro přecenění **model pořizovací ceny** nebo **model přecenění**. Pokud však pro nehmotné aktivum neexistuje aktivní trh (např. pro značky, patenty, názvy periodik apod.), je toto aktivum vedeno v pořizovací ceně snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

### ***Odpisování nehmotných aktiv***

Aktiva se dělí podle doby použitelnosti:

- aktiva, u kterých **je možné určit dobu použitelnosti** – tato aktiva se odepisují v závislosti na době použitelnosti,
- aktiva, u kterých **nelze dobu použitelnosti stanovit** – tato aktiva nejsou odepisována, ale účetní jednotka musí každoročně zkoumat, zda nedošlo ke změně podmínek a okolností využívání těchto aktiv a zda již není možné dobu použitelnosti stanovit.

Od doby, kdy je možné dobu použitelnosti stanovit, účetní jednotka začne aktivum odepisovat.

**Odepsatelná částka** je částka pořizovacích nákladů aktiva ponížena o zbytkovou hodnotu.

**Zbytková hodnota** nehmotného aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva (po odečtení nákladů na vyřazení), pokud by aktivum bylo ve stáří a stavu očekávaném na konci jeho doby použitelnosti.[5]

Odpisování nehmotného aktiva se zahájí v okamžiku, kdy je aktivum k dispozici pro užívání a odepisuje se systematicky po celé období použitelnosti. Odpisování skončí k dřívějšímu z těchto dat:

- datum, kdy je aktivum překlasifikováno jako aktivum držené k prodeji podle IFRS 5,
- datum, kdy je aktivum vyřazeno.

Mezinárodní standardy obsahují také interpretaci SIC 32 – Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky, ve které objasňují uplatňování standardu IAS 38 ve vztahu k této specifické oblasti.[34]

## **Srovnání s českou účetní legislativou**

Česká účetní legislativa neřeší oblast nehmotného majetku tak podrobně jako IFRS. Liší se definice nehmotného majetku – ČÚL obsahuje specifikaci položek, které jsou uznány jako nehmotné aktivum (zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, goodwill, ocenitelná práva, jiný nehmotný majetek) a stanoví, že za nehmotný majetek lze tyto položky považovat v případě, že jejich doba použitelnosti je delší než jeden rok a hodnota je vyšší než limit stanovený společností.

Na rozdíl od IFRS české standardy uznávají při splnění daných podmínek např. zřizovací výdaje a náklady na výzkum jako dlouhodobé nehmotné aktivum. Také v oblasti goodwillu jsou rozdíly – dle IFRS je uznán pouze kladný rozdíl, který se neodepisuje a každoročně se testuje na snížení hodnoty. Dle ČÚL se goodwill odepisuje postupně po dobu 60 měsíců (do nákladů nebo výnosů). IFRS zakazují uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností, ČÚL tento pojem vůbec nezná.

ČÚL klade důraz na zajištění splnění všech zákonných podmínek, než může být aktivum zařazeno do užívání, dle IFRS lze aktivum zařadit tehdy, když je schopno provozu (využití).

České předpisy neřeší problém nákladů na webové stránky.

Podle ČÚL se odepisují veškerá nehmotná aktiva s výjimkou emisních povolenek, podle IFRS se neodepisují aktiva s neurčitelnou dobou životnosti. Také oblast přecenění na reálnou hodnotu, která je dle IFRS možná, se liší od českých předpisů – zde je možné pouze ocenění v historických cenách.[10]

#### **2.4.6 Zásoby**

Požadavky na vymezení zásob, jejich oceňováním a vykazováním se zabývá standard IAS 2.

**Zásoby** standard definuje jako aktiva

- držená za účelem prodeje v běžném podnikání,
- ve výrobním procesu, určená k prodeji,
- ve formě materiálu a obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Z této definice vyplývá, že zásobami je zboží nakoupené a určené k prodeji, ale také pozemky a jiný majetek určený k prodeji, hotové výrobky, nedokončená výroba, materiál určený ke spotřebě během výrobního procesu.

**Náhradní díly**, s výjimkou náhradních dílů dlouhodobé povahy, patří také do zásob.

Zásoby jsou vykazovány jako krátkodobá aktiva.

#### ***Oceňování při pořízení***

Zásoby se oceňují nižší z těchto hodnot:

- náklady na pořízení,
- čistou realizovatelnou hodnotou.

**Náklady na pořízení zásob** jsou náklady na koupi (cena pořízení, cla, daně, náklady na dopravu a manipulaci), náklady na zpracování (materiál, náklady na pracovní sílu, režie) a ostatní náklady. Do ocenění zásob se nezahrnují kursové rozdíly a odečítají se obchodní slevy.

**Zásoby vlastní výroby** se oceňují vlastními náklady – přímé výrobní náklady a přímo přiřaditelné fixní a variabilní režijní náklady.

Standard zakazuje do ocenění zásob zahrnovat tyto náklady:

- nadměrné množství odpadu,
- neúčelně vynaloženou práci a jiné výrobní náklady,
- správní režii,
- odbytové náklady,
- náklady financování.[14]

### ***Oceňování při spotřebě***

Pro ocenění zásob je nutné brát v úvahu, zda se jedná o **zaměnitelné** nebo **nezaměnitelné** zásoby. Pokud jde o nezaměnitelné zásoby, oceňuje se takovým způsobem, aby bylo možné k zásobám přiřadit jejich konkrétní náklady. Tato metoda se ovšem nedá použít v případě velkého počtu těchto zásob.

U zaměnitelných zásob lze použít pro ocenění metodu FIFO (první do skladu, první ze skladu) nebo metodu váženého průměru.

### ***Snížení hodnoty zásob***

U zásob může dojít k poškození, zastaralosti nebo poklesu prodejní ceny. V tomto případě se provádí snížení hodnoty na čistou realizovatelnou hodnotu, individuálně se přecení zásoby na skladě k datu účetní závěrky.

**Čistá realizovatelná hodnota** vychází z nejspolehlivějších předpokladů, které jsou v té době k dispozici, pracuje také s výkyvy cen a nákladů přímo se vztahujících k událostem po rozvahovém dni a zohledňuje účel, pro který jsou zásoby drženy. Odhad čisté realizovatelné hodnoty se každoročně aktualizuje, pokud pominou důvody pro snížení hodnoty, přecenění se zruší.[4]

Při prodeji zásob je jejich účetní hodnota uznána jako náklad v období, v němž má účetní jednotka související výnosy.

### **Srovnání s českou účetní legislativou**

V oblasti zásob není mnoho rozdílů mezi ČÚL a IFRS. Standardy IFRS přísněji stanoví podmínky pro ocenění zásob, například vymezují náklady, které nelze aktivovat.

České předpisy se tím nezabývají. Rozdíl je u významných náhradních dílů, které IFRS řadí mezi dlouhodobý majetek, zatímco dle ČÚL jde o klasické zásoby.[10]

## 2.4.7 Leasing

Účtováním leasingu se zabývá standard IAS 17. Definuje leasing, zabývá se leasingem v účetní závěrce nájemce i pronajímatele a dále řeší zaúčtování prodeje a zpětného leasingu. (Tématu leasingu se věnují také interpretace, například *SIC 15- Operační leasingy – pobídky*, *SIC 27 – Hodnocení podstaty transakcí obsahujících právní formu leasingu nebo IFRIC 4 – Určení, zda smlouva obsahuje leasing*.)

IAS 17 důsledně uplatňuje **zásadu přednosti obsahu nad formou**. To, jak řeší finanční leasing společnosti dle ČÚL (o majetku účtuje pronajímatel, nájemce vykazuje časově rozlišené splátky do nákladů), není v souladu se zněním standardu IAS 17.

*„Leasing je dohoda, na základě které převádí pronajímatel za úhradu na nájemce právo používat aktivum po dohodnutou dobu.*

*Finanční leasing je leasing, který na nájemce převádí v podstatě všechna rizika i ekonomické užitky spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může a nemusí být převedeno.*

*Operativní leasing je leasing jiný než finanční leasing.*

*Doba leasingu je*

- *nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva, plus*
- *jiné lhůty, po které má nájemce opci pokračovat v leasingu aktiva (zdarma či za úhradu), přičemž na počátku leasingu je dostatečně jisté, že tuto opci využije.*

*Minimální leasingové platby jsou platby během doby trvání leasingu, které se nájemce zavázal uhradit (s výjimkou podmíněného nájemného), plus:*

- *v případě nájemce – částky, které se zavázala uhradit strana spojená s nájemcem, nebo*
- *v případě pronajímatele – zbytková hodnota, kterou se pronajímateli zavázal uhradit buď*
  - *nájemce,*
  - *strana spojená s nájemcem, nebo*
  - *nezávislá třetí strana.*

*Nezaručená zbytková hodnota je ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace není pronajímateli zaručena nebo je zaručena pouze stranou spojenou s pronajímatelem.*

*Zaručená zbytková hodnota je:*

- *v případě nájemce – ta část zbytkové hodnoty, kterou se zavázal uhradit buď nájemce, nebo strana spojená s nájemcem,*
- *v případě pronajímatele – část zbytkové hodnoty, kterou se zavázal uhradit buď nájemce nebo třetí strana. “ (ŠRÁMKOVÁ, 2009, stránky 156-158)*

Při posuzování toho, zda se v konkrétním případě jedná o finanční či operativní leasing, se upřednostňuje podstata transakce před formou smlouvy. Typ leasingu je potřeba určit na začátku leasingu, aby bylo možné jej správně vykázat v účetnictví. Standard uvádí tato **kritéria**, podle kterých je možné posoudit **leasing jako finanční**:

- na konci nájemní doby je vlastnictví aktiva převedeno na nájemce,
- nájemce má opci na nákup aktiva za cenu, o níž se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a je dostatečně jisté, že tato opce bude využita,
- doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti pronajímaného aktiva, i když vlastnictví není převedeno,
- současná hodnota minimálních leasingových splátek při sjednání leasingu se rovná nebo je větší než je reálná hodnota pronajímaného aktiva,
- pronajímané aktivum má tak specifickou povahu, že bez provedení úprav je může využívat pouze nájemce,
- při zrušení leasingu nese pronajímatelovy ztráty nájemce,
- zisky nebo ztráty způsobené změnou reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci,
- nájemce je schopen pokračovat v leasingu i v dalším období za podstatně nižší než tržní nájemné.[5]

Splnění kteréhokoliv kritéria indikuje, že jde o finanční leasing.

### ***Finanční leasing***

Finanční leasing je způsob financování pořízení aktiva, jde vlastně o obdobu poskytnutí úvěru nebo půjčky.

Na počátku leasingu je nutné určit hodnotu závazku nájemce a hodnotu pohledávky pronajímatele a zjistit implicitní úrokovou míru leasingu.

Pro leasing jsou důležité dva okamžiky:

- **den vzniku leasingové smlouvy** – k tomuto dni se posuzuje smlouva, zda jde o finanční nebo operativní leasing, stanoví se reálná hodnota aktiva a zjistí se tržní úroková míra, která se porovná s implicitní úrokovou mírou,
- **den zahájení leasingu** – od tohoto dne je nájemce oprávněn aktivum používat a leasing je vykazován v rozvahách nájemce i pronajímatele.

### **Finanční leasing u nájemce**

Na počátku leasingu naúčtuje nájemce finanční leasing do aktiv a závazků v reálné hodnotě najatého aktiva nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb (v nižší z těchto dvou částek). Předmět leasingu nájemce odepisuje po dobu jeho životnosti (stejně jako jiná aktiva přímo vlastněná nájemcem). Leasingové splátky se při účtování rozdělí na splátku závazku, tj. jistiny a na úrok, tj. položku finančních nákladů.

### **Finanční leasing u pronajímatele**

Pronajímatel nevykazuje aktivum, které je předmětem finančního leasingu, jako konkrétní majetek. Zaúčtuje jej jako pohledávku v částce, která se rovná částce hrubé investice do leasingu snížené o částku nerealizovaných finančních výnosů. Leasingové platby poté jednak snižují hodnotu pohledávky a jednak jsou vykázány jako finanční výnos.

### ***Operativní leasing***

U nájemce jsou leasingové platby vykázány jako náklad rovnoměrně po dobu leasingu. V rozvaze se vykazuje časové rozlišení plateb z operativního nájemného.

U pronajímatele je předmět pronájmu vykazován v aktivech. Výnosy z leasingu se vykazují ve výsledovce rovnoměrně po dobu trvání leasingu. Pronajímatel aktivum odepisuje do nákladů.[10]

### ***Prodej a zpětný leasing***

Jednou z možností získání peněžních prostředků, které účetní jednotka momentálně potřebuje, je odprodat své aktivum a zpětně si jej pronajmout. Pokud tato operace vede k finančnímu leasingu, v podstatě se nejedná o prodej. Rizika i užitky v souvislosti s aktivem zůstávají u původního vlastníka. Ten bude aktivum i nadále vykazovat v rozvaze



a odepisovat. Není přípustné vykázat jakýkoliv zisk nebo ztrátu v souvislosti s prodejem aktiva. Převod vlastnictví bude vlastně jen formou poskytnutí záruky. Rozdíl mezi prodejní cenou a účetní zůstatkovou hodnotou je časově rozlišován po dobu trvání leasingu.

Pokud operace prodeje a zpětného leasingu vede k operativnímu leasingu, je třeba rozlišit, zda transakce proběhla na úrovni reálné hodnoty. Pokud ano, jde o normální prodej, zisk nebo ztráta z prodeje jsou zaúčtovány okamžitě. V případě, že prodejní cena je nižší než reálná hodnota, zisk nebo ztráta se vykazují okamžitě (s výjimkou případu, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými platbami stanovenými pod tržní úrovní). V případě, že je prodejní cena vyšší než reálná hodnota, zisk nebo ztráta je odložena a je rozpouštěna do výnosů nebo nákladů po dobu předpokládaného užívání aktiva.[4]

### **Srovnání s českou účetní legislativou**

Klasifikace leasingu je dle IFRS velmi odlišná oproti ČÚL. České předpisy upřednostňují právní formu smluvního vztahu, neposuzuje se ekonomická podstata. Zákon o daních z příjmů specifikuje minimální dobu trvání leasingu, která je nutná k tomu, aby leasing mohl být vykazován jako finanční. Nájemce, který účtuje o finančním pronájmu majetku, vykazuje tento majetek pouze na podrozvahových účtech, nezahrnuje jej do svého majetku a neodepisuje jej. Informace o finančním leasingu uvádí v příloze.

Oblast operativního leasingu není příliš odlišná v IFRS a ČÚL.[10]

#### **2.4.8 Výpůjční náklady**

Standard IAS 23 se zabývá problematikou výpůjčních nákladů. Výpůjční náklady jsou náklady spojené s úvěry a půjčkami.

**Výpůjční náklady** jsou zejména:

- úroky z bankovních úvěrů, krátkodobých a dlouhodobých půjček,
- odpisování diskontů nebo premií, vztahujících se k půjčkám,
- odpisování vedlejších nákladů vynaložených v souvislosti s půjčkou,
- finanční náklady v souvislosti s finančním leasingem,
- kursové rozdíly z půjček v cizí měně.

## **Zaúčtování výpůjčních nákladů**

Účetní jednotka aktivuje (kapitalizuje) výpůjční náklady, které jsou přímo spojené s pořízením způsobilého aktiva (v souvislosti s akvizicí, výstavbou, výrobou majetku). Ostatní výpůjční náklady se zaúčtují jako náklad do období, kdy byly vynaloženy.

**Způsobilým aktivem**, na které se vztahuje IAS 23, je aktivum, které nezbytně vyžaduje delší časové období, než je připraveno pro prodej nebo použití, např.:

- zásoby,
- výrobní továrny,
- zařízení na výrobu energie,
- nehmotná aktiva,
- investice do nemovitostí.

Finanční aktiva a zásoby, které nevyžadují delší časové období nebo aktiva, která jsou okamžitě schopna užívání, nejsou způsobilými aktivy.[10]

Výpůjční náklady, které se vztahují k pořizovanému aktivu, se aktivují do pořizovací ceny tohoto aktiva. Pokud má společnost v době pořizování aktiva více půjček, pro určení úrokové míry se použije průměrná sazba vypůjčených částek.

**Aktivace výpůjčních nákladů** začíná v den zahájení aktivace, tj. v den, kdy jednotka splní tyto podmínky:

- vynakládá výdaje na pořízení aktiva,
- vynakládá výpůjční náklady,
- probíhají činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití či prodej.

Pokud se vyskytne delší časové období, ve kterém nejsou prováděny žádné aktivity vedoucí k přípravě aktiva, aktivace výpůjčních nákladů se přeruší. Pokud je projekt přípravy aktiva ukončen, je dokončena fyzická výstavba aktiva a probíhají už jen drobné administrativní činnosti, aktivace výpůjčních nákladů se ukončí.

## **Srovnání s českou účetní legislativou**

České účetní předpisy dovolují aktivovat úroky z účelově poskytnutých úvěrů do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, ale pouze v období pořizování tohoto majetku, ne v době, kdy je již majetek zařazen do užívání. Tato aktivace není povinná, jednotka si může vybrat, zda úroky aktivuje či zda je naúčtuje do nákladů.

Aktivace nákladů je povolena ve vztahu k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku bez ohledu na délku časového období, po které je tento majetek pořízován. IFRS umožňují aktivaci pouze u způsobilých aktiv.

Podle ČÚL nelze aktivovat výpůjční náklady do ceny zásob.[10]

## 2.4.9 Výnosy

Standard IAS 18 se uplatňuje pro účtování výnosů z prodeje zboží, poskytování služeb a užití podnikových aktiv, které přinášejí úroky, licenční poplatky a dividendy.

*„Výnosy jsou hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými činnostmi jednotky, jestliže tyto přírůstky vedou se zvýšení vlastního kapitálu, a to odlišnému od zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.“ (JÍLEK, 2012, str. 120)*

Koncepční rámec rozlišuje pojmy **Income**, **Revenues** a **Gains**. Všechny tyto pojmy jsou dle české legislativy výnosy, avšak obsah těchto pojmů je dle Koncepčního rámce odlišný. Income (výnosy) se skládají z Revenues (výnosy z běžných činností – tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb, výnosy z úroků, dividend, nájemného, licenčních poplatků) a z Gains (přínosy – např. kladné výsledky z prodeje majetku, zásob, kurzové rozdíly). Standard IAS 18 se zabývá pouze tou částí výnosů, která se nazývá Revenues.

**Výnosy** se zachycují v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že podniku poplynou budoucí ekonomické užitky a ty mohou být spolehlivě oceněny.

Výnosy se **oceňují v reálné hodnotě** obdrženého nebo obdržitelného obnosu, a to se zohledněním všech obchodních a množstevních slev. Je-li příjem peněz nebo peněžních ekvivalentů odložen, reálná hodnota této částky je nižší než její jmenovitá hodnota. Rozdíl mezi jmenovitou a reálnou hodnotou se zaúčtuje jako úrokový výnos.

Pokud dochází ke **směně** zboží nebo služby za **obdobné zboží nebo službu**, tato směna se nepovažuje za transakci, při níž vzniká výnos. Při směně zboží nebo služby za **rozdílné zboží či službu** jde o transakci, při níž vzniká výnos.

**Výnos z prodeje zboží se vykáže**, pokud jsou splněny tyto podmínky:

- prodávající jednotka převedla na kupujícího významná rizika a užitky z vlastnictví zboží,
- prodávající jednotka si nezachovává kontrolu ani manažerskou angažovanost nad tímto zbožím,

- částku výnosu je možné spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že jednotce poplynou ekonomické užitky spojené s transakcí,
- náklady transakce mohou být spolehlivě oceněny.

Při vykazování výnosů je důležité dodržet pravidlo souvislosti nákladů a výnosů – náklady a výnosy vztahující se ke stejné transakci či události je třeba zachytit současně.

**Výnos z poskytování služeb se vykáže, pokud může být spolehlivě odhadnut výsledek** transakce a lze stanovit stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek lze spolehlivě odhadnout, pokud jsou splněny všechny tyto podmínky:

- částku výnosu je možné spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že jednotce poplynou ekonomické užitky spojené s transakcí,
- je možné k rozvahovému dni spolehlivě ocenit stupeň dokončení transakce,
- mohou být spolehlivě oceněny vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení.

**Stupeň dokončení transakce** lze stanovit řadou metod, mezi které patří například:

- analýza vykonaného díla,
- služby vykonané k určitému datu jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty,
- podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům.

Případné ztráty se vykážou okamžitě ve výsledovce.

Pokud **nelze výsledek transakce spolehlivě odhadnout**, výnosy musí být vykázány pouze v rozsahu těch nákladů, které lze zpětně získat. V tomto případě podnik nemůže vykázat zisk.[14]

Výnosy z úroků, licenčních poplatků a dividend se vykážou, pokud je pravděpodobné, že jednotce ve spojení s transakcí poplyne ekonomický prospěch a částku výnosu lze spolehlivě ocenit.

**Úroky** se vykazují za použití metody efektivní úrokové sazby.

**Licenční poplatky** se vykazují na akruální bázi v souladu s příslušnou smlouvou.

**Dividendy** se vykazují v okamžiku, kdy vznikne právo akcionářů na přijetí platby.

Standard IAS 18 také uvádí příklady specifických situací a popisuje pravidla pro uznávání výnosů, např. u odložených dodávek, zboží podléhající podmínkám instalace

a kontroly, prodeje s odkladem dodávky, prodeje s dohodou o zpětném odkoupení, prodeje nemovitostí a jiné.

### **Srovnání s českou účetní legislativou**

V oblasti vykazování výnosů neexistuje srovnatelná úprava v ČÚL. Dle českých pravidel se výnosy účtují v okamžiku dodání výkonů, což vychází z toho, že české účetnictví je daňově orientováno. České předpisy také neobsahují žádnou definici výnosů a neřeší ani oceňování výnosů. Okamžik vzniku výnosů je dán přechodem vlastnictví či poskytnutím služby. Srovnání této oblasti je velmi obtížné.[10]

#### **2.4.10 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva**

Tvorbu, čerpání a vykazování rezerv upravuje standard IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Standard stanoví definici, ocenění, zaúčtování a použití rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv.

Definice [14]:

**Rezerva** je závazek s neurčitým časovým určením nebo výší.

**Závazek** je současná povinnost účetní jednotky, která je důsledkem minulé události, a k jejímuž vypořádání bude jednotka v budoucnu nucena čerpat zdroje, z nichž by jí jinak plynul ekonomický přínos.

**Událost zakládající závazek** je taková událost, která zakládá smluvní nebo mimosmluvní závazek, jehož důsledkem je skutečnost, že účetní jednotka nemá žádnou jinou reálnou alternativu, než jej splatit.

**Smluvní závazek** je závazek, který vzniká ze smlouvy, z právních předpisů nebo z jiných právních ustanovení.

**Mimosmluvní závazek** je závazek, který vzniká z aktivit účetní jednotky, kdy jednotka dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a rozšířeným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní závazky a v důsledku toho vytvořila jednotka u těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou vypořádány i v budoucnosti.

**Podmíněný závazek** je:

- pravděpodobný závazek, který vznikl jako důsledek minulé události a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné či více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou jednotky, nebo
- existující závazek, který vznikl jako důsledek minulé události, ale není vykázán, protože není pravděpodobné, že k uhrazení tohoto závazku bude nezbytný odtok zdrojů, z nichž by mu jinak plynul ekonomický přínos, nebo výše závazku nemůže být s dostatečnou spolehlivostí vyčíslena. (Standard zdůrazňuje, že situace, kdy jednotka není schopna s dostatečnou spolehlivostí vyčíslit výši závazku, nastává jen velmi zřídka.)

**Podmíněné aktivum** je pravděpodobné aktivum, které vzniklo jako důsledek minulé události, a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že v budoucnu dojde nebo nedojde k jedné či více událostem, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky.

**Nevýhodná smlouva** je smlouva, u níž nezbytné náklady plynoucí ze splnění smluvních povinností převyšují ekonomický přínos, který by z ní měl plynout.

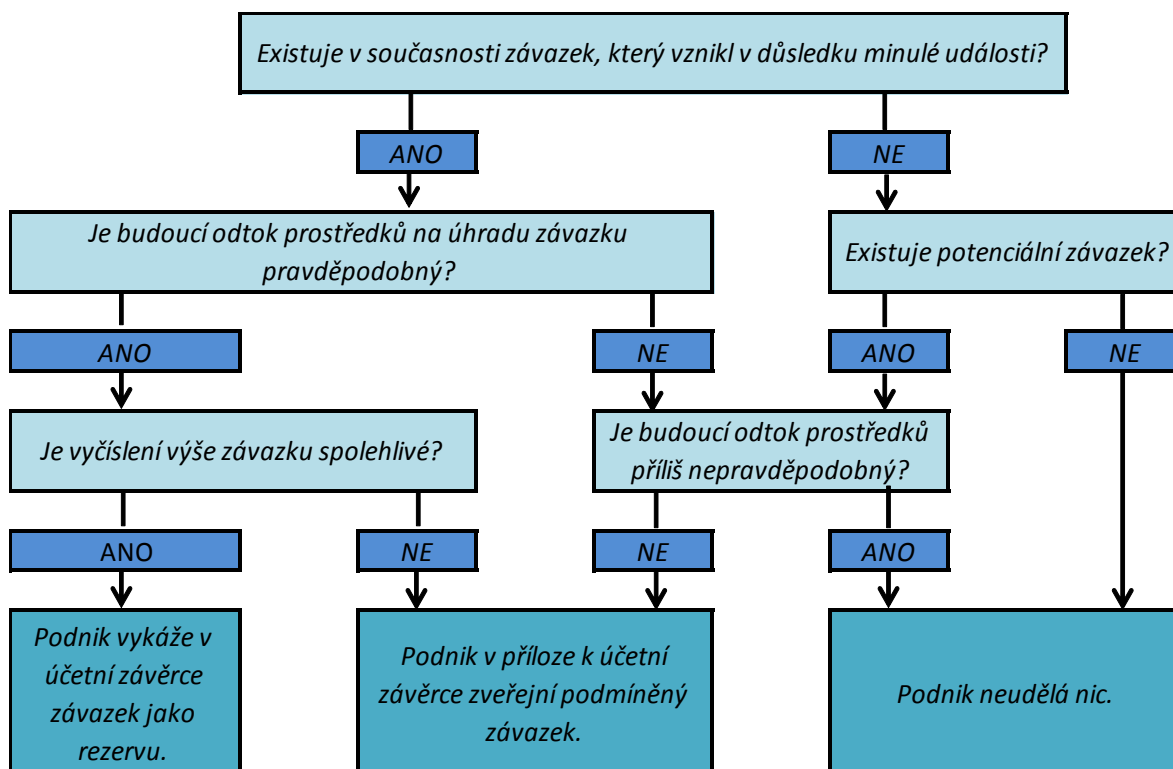
**Rezerva se zaúčtuje, jestliže jsou splněny tyto tři podmínky současně:**

- jednotka má současný smluvní nebo mimosmluvní závazek, který je důsledkem události v minulosti,
- je pravděpodobné, že k vypořádání bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch,
- částku závazku je možné spolehlivě odhadnout.

Podmíněná aktiva a závazky se nevykazují v rozvaze, zveřejňují se pouze v příloze k účetním výkazům. (Nejčastějším příkladem podmíněných aktiv a závazků jsou soudní spory.)

Jednotka musí **posoudit, zda se jedná o rezervu či podmíněný závazek** a na základě toho pak závazek vykáže (tzv. test na rezervu), viz graf 4.1.

**Graf 2.1 – Rozhodovací diagram**



Zdroj: [14] ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUSHKOVÁ, Martina a Helena Vojáčková, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace, str. 215

## Oceňování rezerv

Rezerva se vykazuje v částce, která je **nejlepším odhadem výdajů**, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku k rozvahovému dni. Nejlepší odhad by měl vycházet z úsudku vedení účetní jednotky na základě zkušeností s podobnými transakcemi a také by se měl opírat o informace nezávislých expertů. Při stanovení částky rezervy **je nutné brát v úvahu veškerá rizika a nejistoty a také respektovat zásadu opatrnosti**. V případě, že vliv časové hodnoty peněz je významný, výši rezervy je současná hodnota výdajů, které budou nezbytně nutné k vypořádání závazku. Pokud následně dojde ke zvýšení rezervy z důvodu změny současné hodnoty, vykazuje jednotka toto zvýšení jako nákladové úroky. Sazba použitá pro diskontování by měla odrážet aktuální tržní posouzení časové hodnoty peněz a specifická rizika daného závazku. Standard nedovoluje tvorbu nadhodnocených rezerv.

Standard IAS 37 doporučuje při tvorbě rezerv použití statistických a pravděpodobnostních metod.

**Každoročně k rozvahovému dni musí jednotka prověřit a aktualizovat hodnoty rezerv.** Pokud zaniknou důvody pro účtování rezervy, rezerva musí být zrušena. Použití rezervy je dovoleno pouze na výdaje, na které byly vytvořeny.

**Rezerva se tvoří do nákladů** ve výši současné hodnoty závazku (např. u rezervy na záruční opravy) **nebo zvyšuje pořizovací cenu aktiva** (např. u rezervy na likvidaci aktiva).

Pokud účetní jednotce vzniká povinnost (závazek) toto aktivum po skončení jeho používání zlikvidovat, je hodnota aktiva zvýšena o očekávané výdaje na likvidaci. Tato částka se stává součástí pořizovací ceny aktiva a je odpisována do nákladů po dobu jeho používání. Rezerva se čerpá v okamžiku, kdy dojde k vynakládání prostředků na likvidaci aktiva.

Očekávané budoucí výdaje na likvidaci je nutné diskontovat na současnou hodnotu. Rezerva se v následujících letech zvyšuje o časově příslušný úrok.

### ***Možné tituly tvorby rezerv dle IFRS***

Standard uvádí příklady nejčastějších situací, při nichž je možné tvořit rezervy. Například jde o **rezervy na nevýhodné (ztrátové) smlouvy, na odstranění kontaminované půdy, na restrukturalizace, na záruční opravy**. Nelze tvořit rezervu na budoucí provozní ztráty nebo rezervu na opravy majetku. Na budoucí provozní ztráty není možné vykázat rezervu z toho důvodu, že budoucí ztráty nejsou důsledkem událostí v minulosti a nejsou nevyhnutelné. **Rezervu na opravy majetku také nelze podle pravidel IFRS vykazovat**, jelikož mohou být vykazovány jen takové současné závazky, které existují nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky. V okamžiku tvorby rezervy na budoucí opravy však neexistuje žádný závazek účetní jednotky tuto opravu realizovat. Oprava majetku má za cíl umožnit jeho další používání v budoucnu. Standardy IFRS tuto oblast řeší komponentním způsobem odpisování dlouhodobých aktiv.

### **Srovnání s českou účetní legislativou**

Mezi pojetím rezerv v české účetní legislativě a pojetím standardu IAS 37 existují významné rozdíly. České účetní předpisy nevěnují tak velkou pozornost této oblasti jako IFRS. Nedostatečně specifikují pravidla pro tvorbu rezerv, neformulují speciální kritéria pro jejich oceňování. Nedefinují podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Orientují se více na daňové účely.



Některé rezervy, které lze podle českých předpisů vykazovat, například rezervy na opravu dlouhodobého majetku, nelze podle IFRS uznat jako závazek a tvorba těchto rezerv není v souladu s IAS 37. Pokud rezervy nesplňují definici závazku, nedovolují mezinárodní účetní standardy, na rozdíl od ČÚL, tvorbu rezerv požadovaných zvláštními právními předpisy.

Další odlišností je oceňování rezerv v IFRS v současné hodnotě budoucích výdajů. Tento požadavek IFRS nelze aplikovat dle české účetní legislativy, ta s pojmem současná hodnota vůbec nepracuje.

Některé rezervy v IFRS navyšují pořizovací hodnotu aktiva a do nákladů se dostávají postupným odpisováním po dobu používání aktiva. Dle ČÚL rezervy nenavyšují pořizovací hodnotu dlouhodobých aktiv.[10]

### **3 Aplikace IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s.**

Společnost Green Gas DPB, a.s. (dále také GG DPB, a.s.)<sup>10</sup> byla založena již v roce 1960 za účelem zajištění prevence před nebezpečím výronů plynů a průvalů vod do důlních děl a také za účelem degazace budoucích důlních polí na černouhelných hlubinných dolech ostravsko-karvinského revíru (OKR). Společnost byla až do roku 2008 součástí holdingu OKD, a.s.

Aktivita společnosti byly postupně rozšiřovány také na poskytování komplexních inženýrských, laboratorních a vrtných služeb pro doly v ostravsko-karvinském revíru.

Další vývoj společnosti znamenal útlum těžby uhlí v OKR v 90. letech 20. století. Nové aktivity společnosti se zaměřovaly na zahlazování následků hornické činnosti na povrchu – sanaci starých důlních děl a výstupů důlních plynů na povrch.

Společnost získala licence pro plynárenské činnosti a provozuje těžbu důlního plynu z činných i uzavřených dolů v OKR.

Po roce 2000 společnost rozšiřovala okruh poskytovaných služeb mimo doly v OKR – provádí laboratorní analýzy všech složek životního prostředí. Dále pořídila speciální vrtnou techniku a technologie pro realizaci vrtů pro tepelná čerpadla. Od roku 2005 vyrábí elektrickou energii a teplo z důlního plynu pomocí kogeneračních jednotek.

---

<sup>10</sup>Zdroj: <http://www.dpb.cz/> a Výroční zpráva společnosti za rok 2011, dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a295901&klic=gfe4x5>

V současné době je společnost Green Gas DPB, a.s. součástí nadnárodní společnosti Green Gas International B.V.

### 3.1 Identifikace společnosti

Aktuální údaje o společnosti z Obchodního rejstříku:

<b>Název společnosti:</b>	<b>Green Gas DPB, a.s.</b>
<b>Právní forma:</b>	akciová společnost
<b>Sídlo:</b>	Paskov, Rudé armády 637, PSČ 739 21
<b>Identifikační číslo:</b>	004 94 356
<b>Den zápisu:</b>	28. 6. 1991 pod názvem Důlní průzkum a bezpečnost Paskov, akciová společnost (zkratka: DPB, a.s.)
<b>Zakladatel:</b>	OKD, a.s.
<b>Spisová značka:</b>	oddíl B, vložka 217 vedená u Krajského soudu v Ostravě

**Společnost má tyto organizační složky:**

- Green Gas DPB, a.s. Divízia Slovensko – organizačná zložka, registrována v obchodním registru Okresního soudu v Bratislavě, oddíl Po, vložka 1462/B
- Green Gas DPB, a.s., Spolka akcyjna, oddział w Polsce, registrována v Zemském soudním rejstříku v Bielsku – Białej pod číslem KRS 0000385447

**Jediný akcionář společnosti:** Green Gas International B.V.  
Jachthavenweg 109 H  
1081 KM Amsterdam  
Nizozemské království

**Základní kapitál:** 140 790 000 Kč

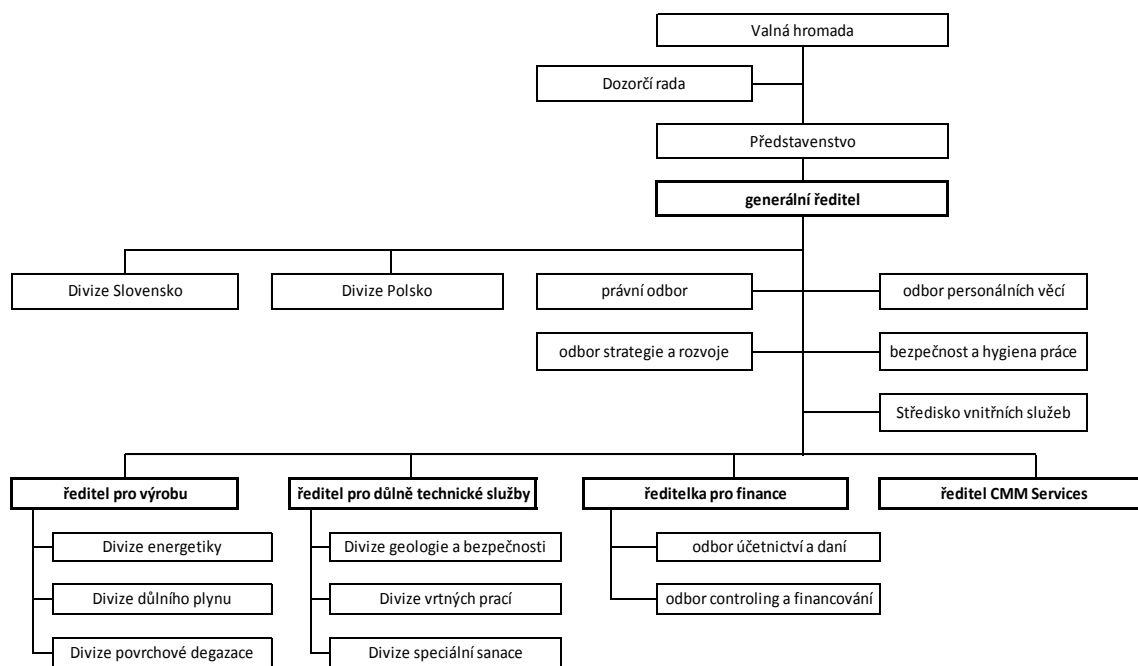
**Průměrný stav zaměstnanců v roce 2011:** 395

**Předmět činnosti:** výroba elektřiny, výroba plynu, výroba tepelné energie, distribuce plynu, obchod s plynem, důlní a povrchové vrtné práce, specializované inženýrské činnosti v důlních oborech

### 3.1.1 Organizační struktura společnosti

Společnost je vnitřně členěna na divize a odbory. Graf 3.1 zobrazuje organizační strukturu společnosti.

**Graf 3.1 – Organizační struktura GG DPB, a.s.**



Zdroj: Výroční zpráva za rok 2011 a aktuální údaje ze společnosti GG DPB, a.s.

### 3.1.2 Činnosti společnosti

Společnost Green Gas DPB, a.s. má široký rozsah činností:

- plynárenské činnosti,
- energetika,
- vrtné práce,
- specializované inženýrské služby,
- geologické laboratoře,
- CMMS Services.

Aktivity společnosti mají pozitivní dopad na životní prostředí, zejména v těchto oblastech:

- minimalizace výstupů skleníkových plynů (metanu) do atmosféry (aktivní degazací činných dolů),
- ekologické využití zbytkových plynů z uzavřených dolů kombinovanou výrobou elektrické a tepelné energie,
- zajišťování starých důlních děl a prevence před nekontrolovanými výstupy metanu na povrch.

Společnost splňuje požadavky integrovaného manažerského systému – certifikace dle ČSN EN ISO 9001:2009, ČSN EN ISO14001:2005 a ČSN OHSAS 18001:2008. Je akreditována Českým institutem pro akreditaci, o.p.s. dle normy ČSN EN ISO/IEC 17025:2005.

Z důvodu širokého portfolia ekonomických aktivit je společnost je vnitřně členěna na divize:

- Divize důlního plynu,
- Divize povrchové degazace,
- Divize energetiky,
- Divize geologie a bezpečnosti,
- Divize speciální sanace,
- Divize vrtných prací,
- CMMS.

### ***Plynárenské činnosti***

Jednou z hlavních činností společnosti je průzkum, těžba a distribuce důlního a karbonského plynu. Plynárenské činnosti jsou zajišťovány Divizí důlního plynu a Divizí povrchové degazace.

Divize důlního plynu zajišťuje na všech lokalitách uzavřených uhelných dolů, ve kterých má právo dobývání, vlastní těžbu důlního plynu. Vedle vlastní těžby také zajišťuje distribuci plynu z důlní degazace činných dolů OKR.

Společnost vlastní lokální plynovodní soustavu, pomocí které je plyn dodáván vybraným odběratelům. Plyn je také dodáván do kogeneračních jednotek provozovaných společností a slouží k výrobě elektrické energie a tepla.

Další významnou činností, kterou zajišťuje Divize důlního plynu, je dodávka plynného dusíku potrubním systémem pro činné doly v karvinské části revíru. Doly tento dusík používají k prevenci samovznícení uhlí a represi důlních požárů.

Divize povrchové degazace zajišťuje pomocí vlastního plynovodu společnosti dodávky karbonského zemního plynu především průmyslovým odběratelům v blízkém okolí těžebních sond. Karbonský plyn je těžen pomocí povrchových vrtů, které zajišťují degazaci horninového masivu.

## ***Energetika***

Divize energetiky zajišťuje od roku 2005 kombinovanou výrobu elektrické energie a tepla z důlního plynu v kogeneračních jednotkách s pístovými plynovými motory. K 31. 12. 2011 společnost provozovala 22 kogeneračních jednotek jak na uzavřených, tak i na činných dolech v OKR. Celkový instalovaný výkon činil 28,4 MW<sub>el</sub>. Výroba elektrické energie v kogeneračních jednotkách se stala nosnou činností společnosti Green Gas DPB, a.s. Vyrobená elektrická energie je uplatňována na trhu s elektřinou a z části také pokrývá vlastní spotřebu společnosti. Společnost vlastní příslušné licence pro výrobu a prodej elektrické energie a tepla vydané Energetickým regulačním úřadem v České republice.

Kogenerační jednotky jsou malé decentralizované energetické zdroje. Vyrobená elektrická energie je dodávána do distribuční sítě nebo je spotřebována v místě výroby. Vedlejším produktem je tepelná energie, která může být využita v místě výroby k vytápění objektů a přípravě teplé užitkové vody.

## ***Vrtné práce***

Vrtné práce z povrchu i důlní vrtý zajišťuje Divize vrtných prací. Provádění důlních vrtů v činných dolech v OKR má již více než čtyřicetiletou tradici. Tyto vrtý jsou prováděny ve velmi komplikovaných geologických podmínkách a vyžadují odbornou zdatnost zaměstnanců. Cenné zkušenosti byly získány také při realizaci těchto vrtů v zahraničí – ve Španělsku, Řecku, Turecku, Německu a Švýcarsku.

Zkušenosti z důlních pracovišť společnost zúročuje také při realizaci vrtů pro potřeby podzemního stavitelství (tunely, městské kolektory apod.)

Vrtné práce z povrchu společnost realizuje od 90. let. Vrtý jsou prováděny jak v ostravsko-karvinském regionu, tak i na celém území České republiky i Slovenska (především vrtý pro tepelná čerpadla). V současné době se intenzivně pracuje na rozšíření těchto aktivit i na území Polska.

Vrtné práce z povrchu jsou zaměřeny na zahlazování následků hornické činnosti a pro prevenci před výstupy důlního plynu na povrch.

Společnost realizuje již od roku 2001 také vrtý pro tepelná čerpadla. V rámci celé České republiky si společnost drží jedno z předních postavení při realizaci těchto vrtů.

Veškeré vrtné práce jsou realizovány v úzké součinnosti se specializovanými inženýrskými činnostmi, jako jsou karotážní měření ve vrtech či geologické vyhodnocení vrtů.

### ***Specializované inženýrské služby***

Společnost poskytuje specializované inženýrské služby jak pro černouhelné doly v OKR, tak i pro doly v zahraničí. Společnost má pro tyto činnosti status znalecké organizace. Odborníci se zabývají řešením složitých problémů v oblasti bezpečnosti činných i uzavřených dolů.

Vedle této činnosti společnost poskytuje specializované inženýrské činnosti také ostatním zájemcům. Jde například o atmogeochemický průzkum, hydrogeologický průzkum, geofyzikální průzkum, ekologické audity, měřičské práce, výpočty zásob uhlí a zemního plynu, monitoring seizmických jevů, odborné činnosti v oblasti protiotřesové prevence, měření koncentrace metanu v půdním vzduchu, analýzy rizik aj.

Tyto specializované inženýrské služby zajišťují Divize geologie a bezpečnosti a Divize speciální sanace.

### ***Geologické laboratoře***

Geologické laboratoře – moderně vybavená pracoviště poskytující služby v oblasti rozborů pevných látek a plynů – jsou akreditovány Českým institutem pro akreditaci.

Poskytují své služby především pro potřeby činných dolů v ostravsko-karvinském revíru. Mezi tyto služby patří zejména mineralogicko-petrografické vyhodnocení uhlí a hornin, rozborů důlních vod a dále služby v oblasti problematiky zahlazování následků hornické činnosti.

### ***CMM Services***

Cílem CMM Services je poskytovat optimální řešení „šité na míru“ v oblasti důlní degazace v celosvětovém měřítku. CMM Services nabízí zákazníkům široké portfolio služeb při realizaci projektů zvyšování účinnosti degazačních systémů a optimalizace využívání důlního plynu. V současnosti probíhá spolupráce na projektech na Ukrajině, v Číně a v Turecku.

## **3.2 Vykazování dle IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s.**

Společnost Green Gas DPB, a.s. je od roku 2007 součástí nadnárodní společnosti Green Gas International B.V. (dále jen GGI B.V.). GGI B.V. vykazuje své účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Po společnosti GG DPB, a.s. (dceřiná společnost) požaduje poskytování podkladů pro konsolidaci v souladu se standardy IAS/IFRS.

Společnost GG DPB, a.s. tedy sestavuje dvě účetní závěrky, každou z nich v souladu s jinými účetními předpisy - dle české účetní legislativy (statutární účetní závěrka, která se vkládá do sbírky listin, také pro účely výpočtu daně z příjmů) a zároveň dle IFRS pro účely konsolidace mateřské společnosti.

Od roku 2011 by společnost Green Gas DPB, a.s. mohla využít novinky v novele zákona o účetnictví, kde zákon rozšiřuje okruh účetních jednotek, které mohou používat IAS/IFRS pro sestavování své individuální účetní závěrky (viz kap. 2.1).

*Zákon v § 19a, odst. 7 uvádí: „Pokud lze předpokládat, že k rozvahovému dni bude účetní jednotka uvedená v § 22 odst. 3 písm. a) nebo b) povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky za použití mezinárodních účetních standardů, může rozhodnout o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení své účetní závěrky k uvedenému rozvahovému dni. Rozhodnutí o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky a stanovení účetního období, od kterého budou mezinárodní účetní standardy používány, podléhá schválení nejvyšším orgánem této účetní jednotky.“*

Toto se týká pouze těch účetních jednotek, které jsou účetními jednotkami ovládanými, případně pod společným vlivem. GG DPB, a.s. tuto podmínku splňuje (od roku 2010 má se svým jediným akcionářem uzavřenu ovládací smlouvu), mohla by této možnosti využít a sestavovat individuální i konsolidovanou účetní závěrku dle IAS/IFRS.

Stále však existuje povinnost pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob vycházet z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (§ 23, odst. 2a) ZDP). Z toho důvodu GG DPB, a.s. i nadále sestavuje dvě účetní závěrky, dle české účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

### ***Konverze účetní závěrky***

Konverzí účetní závěrky se dle Procházky (2011, s. 51) rozumí „proces, při kterém účetní jednotka sestavuje dvě a více účetních závěrek určených pro externí uživatele, přičemž každý typ účetní závěrky je připravován v souladu s jinými účetními předpisy (účetními standardy)“. Tato konverze, jak dále uvádí Procházka (2011), může probíhat třemi základními přístupy:

- konverzí na úrovni účetních výkazů,
- konverzí na úrovni obrátové předvahy,
- konverzí za využití paralelních účetních knih.

Společnost GG DPB, a.s. v počáteční době, kdy začala sestavovat účetní výkazy podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, používala první přístup – konverzi na úrovni účetních výkazů. Finální účetní výkazy v tabulkovém procesoru Excel reklasifikovala tak, aby byly správně zohledněny všechny odlišnosti výkazů dle ČÚL a IFRS. Tato metoda je jednoduchou formou konverze, avšak je použitelná jen v podmínkách, kdy rozdílů mezi oběma účetními závěrkami je relativně málo. Výstupy v Excelu také znamenaly pro mateřskou společnost nutnost dále s daty pracovat v tabulkovém procesoru.

Bylo rozhodnuto o přechodu společnosti GG DPB, a.s. na jiný účetní software, který již v té době byl používán mateřskou společností a umožňoval konverzi účetních závěrek za využití paralelních účetních knih. Následně tento systém umožňoval také přenos dat z účetního systému dceřiné společnosti přímo mateřské společnosti bez nutnosti manuálního zpracování dat v Excelu.

Tento nový účetní software byl implementován koncem roku 2009.



Při nastavování tohoto paralelního účtování (podle ČÚL a IFRS) byly definovány všechny rozdíly mezi oběma systémy vykazování. Transakce, které je potřeba zaúčtovat, byly rozděleny do těchto skupin:

- transakce, které jsou shodné v obou účetních závěrkách,
- transakce, které vstupují pouze do účetní závěrky dle ČÚL,
- transakce, které vstupují pouze do účetní závěrky dle IFRS.

Byly nastaveny analytické účty v členění, které umožňovalo definovat účetní výkazy pro oba systémy vykazování. Některé účty jsou použity jen ve výkazech dle ČÚL, další jen ve výkazech dle IFRS, velká část účtů je společná pro oba systémy.

Z důvodu lepšího grafického znázornění rozdílů mezi výkazy dle ČÚL a IFRS má společnost zpracován převodový můstek mezi oběma systémy vykazování (viz kap. 3.2.2).

Za základ jsou brány české účetní výkazy, které jsou upravovány o položky odlišně vykazované dle pravidel IFRS. Některé účty jsou eliminovány, jiné jsou v plné výši odečteny a nahrazeny IFRS účtem, další jsou zobrazeny v jiné části výkazu.

Výsledkem jsou pak výkazy definované zvlášť pro potřeby IFRS a českého účetnictví.

Výhodou používání účetního software pro toto paralelní účtování je, že účetní výkazy dle ČÚL a IFRS jsou k dispozici prakticky okamžitě a kdykoliv je potřeba. Další nespornou výhodou, především pro mateřskou společnost, je skutečnost, že má kdykoliv účetní data své dcery k dispozici – zaúčtované hodnoty na všech účtech jsou denně přenášeny (kopírovány) do účetního systému mateřské společnosti.

### **3.2.1 Oblasti odlišného účtování dle české účetní legislativy a IFRS**

Společnost GG DPB, a.s. eviduje několik oblastí účtování, které jsou vykazovány rozdílně podle ČÚL a podle IFRS:

- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek,
- oceňovací rozdíl,
- úvěr,
- finanční leasing,
- rezervy,
- odložená daň.

## ***Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek***

Při vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle pravidel IFRS postupuje společnost GG DPB, a.s. především podle standardů IAS 16 a IAS 38.

V roce 2007, kdy došlo k začlenění společnosti GG DPB, a.s. do společnosti GGI B.V., prošla celá skupina GGI B.V. procesem PPA (Purchase Price Allocation) v souladu se zněním standardu *IFRS 3 – Podnikové kombinace*. Veškerý dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek byl k 31. 5. 2007 přeceněn na reálnou hodnotu. Přecenění proběhlo na základě znaleckých posudků vybraných majetků a odborného odhadu vedoucích pracovníků a odborníků společnosti. Na celý proces přecenění dohlížela auditorská společnost. Ta také zpracovala odborný odhad ocenění dlouhodobých zákaznických smluv. Tato položka majetku je vykazována pouze v IFRS majetku, podle českých účetních předpisů nelze tento nehmotný majetek uznat.

Znaleckým oceněním a odborným odhadem byla také určena předpokládaná životnost hmotného a nehmotného majetku. Majetek byl v přeceněných hodnotách zaveden do účetnictví a od 1. 6. 2007 je z těchto hodnot odepisován.

Tab. 3.1 zobrazuje hodnotu majetku dle ČÚL, tzn. v historických pořizovacích cenách, korekce o oprávky a v čisté účetní hodnotě k 31. 12. 2011.

**Tab. 3.1 – Majetek v historických cenách, stav k 31. 12. 2011**

<b>Majetek dle ČÚL k 31. 12. 2011 (v tis. Kč)</b>	<b>Brutto</b>	<b>Korekce</b>	<b>Netto</b>
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	3 400	-3 400	
Software	11 996	-8 883	3 113
Ocenitelná práva	822	-421	401
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	4 652	-2 716	1 937
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>20 870</b>	<b>-15 420</b>	<b>5 450</b>
Pozemky	18 012		18 012
Stavby	595 044	-354 338	240 706
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	746 775	-357 373	389 402
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	19 929		19 929
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	11		11
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	131 593	-52 637	78 956
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>1 511 364</b>	<b>-764 348</b>	<b>747 016</b>
<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>1 532 234</b>	<b>-779 768</b>	<b>752 466</b>

Zdroj: GG DPB, a.s.

Pro účtování o přeceněném majetku společnost používá jiné účty (tzv. G-účty, tzn. účty označené písmenem G a číslem účtu) než pro účtování o majetku v historických

hodnotách vstupujících do účetní závěrky podle ČÚL. V rozvaze dle IFRS generované účetním systémem jsou účty majetku, oprávek a odpisů dle ČÚL nahrazeny v plné výši G-účty dle IFRS.

V Tab. 3.2 jsou uvedeny hodnoty přeceněného majetku (brutto hodnota, korekce o oprávk, účetní hodnota k 31. 12. 2011).

**Tab. 3.2 – Majetek v přeceněné hodnotě, stav k 31. 12. 2011**

<b>Majetek dle IFRS k 31. 12. 2011 (v tis. Kč)</b>	<b>Brutto</b>	<b>Korekce</b>	<b>Netto</b>
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	567	-567	0
Software	10 454	-7 229	3 225
Ocenitelná práva	590	-180	410
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	705 212	-230 592	474 620
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>716 823</b>	<b>-238 568</b>	<b>478 255</b>
Pozemky	31 875		31 875
Stavby	924 031	-253 574	670 457
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	682 905	-264 312	418 594
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	19 929		19 929
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>1 658 740</b>	<b>-517 886</b>	<b>1 140 855</b>
<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>2 375 563</b>	<b>-756 453</b>	<b>1 619 110</b>

Zdroj: GG DPB, a.s.

Jelikož majetek byl přeceněn na vyšší hodnotu než byla původní hodnota zaúčtovaná v účetnictví dle ČÚL, toto zvýšení bylo vykázáno ve vlastním kapitálu jako fond z přecenění. Hodnota fondu z přecenění činí 1 272 338 tis. Kč.

Standardy požadují přeceňování majetku s takovou pravidelností, aby se účetní hodnota vykazovaného majetku významně nelišila od reálné hodnoty k rozvahovému dni. Jelikož od doby přecenění již uběhlo více než 5 let, společnost provede v letošním roce test, zda reálná hodnota vykazovaného majetku není významně odlišná.

### ***Oceňovací rozdíl***

Další oblastí, která je vykazována odlišně dle ČÚL a dle IFRS, je oceňovací rozdíl. Ten vzniká při přeměnách společností dle české účetní legislativy. Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 7, odst. 10, definuje oceňovací rozdíl takto: „*Oceňovací rozdíl k nabytému majetku obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky*

*prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odstěpením sníženým o převzaté závazky. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části do nákladů, v případě přeměny společnosti se tento oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje do nákladů od rozhodného dne přeměny. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně patnáct let od nabytí podniku nebo jeho části do výnosů, v případě přeměny společnosti se tento oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje do výnosů od rozhodného dne přeměny.“*

Společnost GG DPB, a.s. vykazuje oceňovací rozdíl od roku 2006, kdy došlo k fúzi se společností RPG Gas, s.r.o. Tento kladný oceňovací rozdíl je vykazován pouze v účetnictví podle ČÚL, je zaúčtován na účtu 097 – *Oceňovací rozdíl k nabytému majetku* a odepisuje se rovnoměrně po dobu 180 měsíců od nabytí podniku prostřednictvím oprávek, účet 098 – *Oprávký k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku* a na vrub nákladů, účet 557 – *Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku*.

Pravidla IFRS (*IFRS 3 – Podnikové kombinace*) oceňovací rozdíl neuznávají. Při podnikových kombinacích může být vykázán pouze goodwill – aktivum, které představuje budoucí ekonomické užitky vyplývající z ostatních aktiv získaných při podnikové kombinaci, které nelze individuálně identifikovat a odděleně zaúčtovat.

Pro účely sestavení rozvahy dle IFRS společnost GG DPB, a.s. oceňovací rozdíl eliminuje, a to jak u rozvahových položek, tak i u výsledkových účtů.

## **Úvěr**

Společnost uzavřela v roce 2010 smlouvu o úvěru, který byl určen pro refinancování stávajících úvěrů, na financování distribucí peněžních prostředků mateřské společnosti k financování jejich investičních aktivit ve světě a na financování investičních aktivit společnosti GG DPB, a.s. Jelikož tento úvěr nebyl poskytnut přímo účelově na financování pořízení konkrétního aktiva, nebyly výpůjční náklady v souvislosti s tímto úvěrem aktivovány do pořizovací ceny nějakého aktiva.

V účetnictví podle ČÚL je úvěr vykazován v částce nesplacené jistiny poskytnutého úvěru. Hodnota úvěru (jistina) je vykazována v položce Bankovní úvěry a výpomoci ve členění na krátkodobou a dlouhodobou část. Náklady vynaložené v souvislosti s pořízením úvěru jsou v souladu s principem věcné a časové souvislosti zaúčtovány do nákladů příštích období a jsou časově rozlišovány po dobu splatnosti úvěru.

Pro účely IFRS vykazování byla o částku transakčních nákladů vydaných společností v souvislosti s pořízením úvěru (v souladu se standardem IAS 39) ponížena hodnota poskytnutého úvěru a tyto náklady se rozpouštějí do nákladů po dobu splatnosti úvěru. V rozvaze se úvěr vykazuje v částce poskytnutého úvěru ponížené o tyto náklady, viz Tab. 3.3. Úvěr je v rozvaze členěn na krátkodobou (splatnou do 1 roku) a dlouhodobou část.

**Tab. 3.3 – Úvěr k 31. 7. 2010**

<b>Popis</b>	<b>Hodnota dle ČÚL - částka (v tis. Kč)</b>	<b>Hodnota dle IFRS - částka (v tis. Kč)</b>
<b>Hodnota poskytnutého úvěru</b>	1 000 000	1 000 000
<b>Transakční náklady spojené se získáním úvěru (právní náklady, bankovní poplatky a provize bance)</b>	0	12 462
<b>Hodnota úvěru vykázaná v rozvaze k 31. 7. 2010</b>	1 000 000	987 538

Zdroj: GG DPB, a.s.

V Tab. 3.4 jsou uvedeny hodnoty úvěru k 31. 12. 2011 v rozvaze dle ČÚL i IFRS.

**Tab. 3.4 – Úvěr k 31. 12. 2011 (v tis. Kč)**

<b>Popis</b>	<b>Hodnota dle ČÚL</b>	<b>Hodnota dle IFRS</b>
<b>Bankovní úvěry</b>	900 000	892 140

Zdroj: GG DPB, a.s.

### ***Finanční leasing***

Společnost GG DPB, a.s. v minulosti pořizovala některé položky aktiv na finanční leasing. V současnosti již eviduje jen několik těchto položek a žádná nová aktiva formou finančního leasingu nepořizuje.

V souladu se standardem *IAS 17 – Leasingy* vykazuje v rozvaze podle IFRS tyto položky jako aktivum a zároveň vykazuje závazek vůči pronajímateli. Položky majetku, které jsou pořízeny formou leasingu společnost v souladu se standardem *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení* postupně po dobu životnosti aktiv odepisuje do nákladů. Podle *IAS 1 – Presentace účetní závěrky* jsou závazky vůči pronajímateli v rozvaze rozděleny na dlouhodobou a krátkodobou část.

## **Rezervy**

Podrobný popis problematiky odlišného vykazování rezerv dle české účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti GG DPB, a.s. je uveden v kapitole 4.

## **Odložená daň**

Na výši odložené daně mají vliv přechodné rozdíly mezi účetními a daňovými hodnotami aktiv a závazků. Ve společnosti GG DPB, a.s. jde o tyto položky:

- majetek společnosti (rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny),
- opravné položky k zásobám, pohledávkám, majetku,
- rezervy (na zaměstnanecké požitky, na nevybranou dovolenou, na odměny a podíly, na technické likvidace),
- finanční deriváty,
- oceňovací rozdíl.

Rozdílná hodnota odložené daně z hlediska ČÚL a IFRS je způsobena:

a) odlišnými IFRS hodnotami majetku:

- jiné účetní zůstatkové ceny majetku dle ČÚL a IFRS,
- jiné hodnoty opravné položky k majetku, pokud má tento majetek rozdílnou hodnotu dle ČÚL a IFRS,
- oceňovací rozdíl se dle IFRS nevykazuje, pro výpočet odložené daně se vylučuje,

b) odlišnou hodnotou rezervy na technické likvidace dle ČÚL a IFRS.

Odložený daňový závazek k 31. 12. 2011 dle ČÚL a IFRS je uveden v Tab. 3.5.

**Tab. 3.5 – Odložený daňový závazek k 31. 12. 2011 (v tis. Kč)**

<b>Popis</b>	<b>Hodnota dle ČÚL</b>	<b>Hodnota dle IFRS</b>
<b>Odložený daňový závazek</b>	47 599	47 599
<b>Odložený daňový závazek z IFRS titulů</b>	0	167 189
<b>Odložený daňový závazek celkem</b>	47 599	214 788

Zdroj: GG DPB, a.s.

### 3.2.2 Převodový můstek

Pro účely grafického znázornění všech rozdílů ve výsledku hospodaření podle ČÚL a IFRS má společnost GG DPB, a.s. vytvořen převodový můstek, který slouží k znázornění přetřídění účetních výkazů sestavených podle ČÚL na výkazy podle IFRS. To znamená, že za základ je vzat výkaz dle ČÚL a eliminací některých položek či přidáním jiných položek je vytvořen výkaz, který vyčísluje výsledek hospodaření podle pravidel IFRS. Toto přetřídění probíhá automaticky v informačním systému na základě přiřazení konkrétních účtů k jednotlivým částem výkazů.

V Tab. 3.6 je uvedena zjednodušená verze tohoto převodového můstku (bez uvedení konkrétních čísel účtů, pouze informativní výčet rozdílů). Pro lepší přehlednost zde nejsou uváděny položky, které ovlivňují hodnotu hrubého zisku, protože výše tržeb a přímých nákladů je shodná podle ČÚL i IFRS. Rozdíly jsou až v položkách pod hrubým ziskem.

Schéma IFRS výsledovky vychází z požadavků vedení společnosti. Proto jsou například některé položky nákladů (většinou nepravidelných) uváděny ve výsledovce dle IFRS až v části pod ukazatelem EBITDA (na rozdíl od výkazu dle ČÚL, kde jsou vykazovány v položkách nad ukazatelem EBITDA).

**Tab. 3.6 – Zjednodušený převodový můstek - výsledovka (hodnoty k 31. 12. 2011, v tis. Kč)**

Položka výsledovky	Výsledovka dle ČÚL	Úpravy	Rozdíl	Výsledovka dle IFRS
<b>Hrubý zisk</b>	888 671			888 671
<b>Opravy a udržování</b>	-118 377			-118 377
<b>Osobní náklady</b>	-221 424	navýšení o změnu stavu rezerv na prémie, dovolenou a zaměstnanecké požitky	-14 600	-236 024
<b>Spotřeba materiálu - provozní náklad</b>	-4 280			-4 280
<b>Ostatní služby - provozní náklad</b>	-74 936	eliminace splátek leasingu, eliminace nákladů na úvěr	817	-74 119
<b>Daně a poplatky - provozní náklad</b>	-7 109			-7 109
<b>Jiné provozní náklady</b>	-12 993	eliminace účtů nákladů hrazených pojišťovnou, zmařených investic, pokut a penále a převod do položek pod EBITDA	2 195	-10 798
<b>Změna stavu rezerv</b>	-23 523	eliminace	23 523	0
<b>Opravné položky</b>	5 118	eliminace, převod pod EBITDA	-5 118	0

Provozní výnosy	11 373	eliminace smluvních pokut a ostatních provozních výnosů a převod do položek pod EBITDA	-6 137	5 236
Prodej majetku a materiálu	903	eliminace a převod do položek pod EBITDA	-903	0
Interní provozní náklady	-22 154			-22 154
<b>EBITDA</b>	<b>421 269</b>			<b>421 046</b>
Odpisy majetku	-102 566	eliminace a nahrazení G-účty	-76 752	-179 318
Zúčtování opravěk k oceňovacímu rozdílu	-8 773	eliminace	8 773	0
Opravné položky k majetku	0	převedeno z položek nad EBITDA, eliminace a nahrazení G-účty	4 512	4 512
Prodej majetku	0	převedeno z položek nad EBITDA, eliminace účtů 541 a nahrazení G-účty	9	9
Prodej materiálu	0	převedeno z položek nad EBITDA	891	891
Opravné položky k materiálu a pohledávkám	0	převedeno z položek nad EBITDA	606	606
Ostatní nepravidelné provozní náklady	0	převedeno z položek nad EBITDA	-2 195	-2 195
Ostatní nepravidelné provozní výnosy	0	převedeno z položek nad EBITDA	6 137	6 137
<b>EBIT</b>	<b>309 930</b>			<b>251 688</b>
Úroky	-39 602	doplněno o účty nákladových úroků - úročení rezerv a úvěru	-6 855	-46 457
Ostatní finanční náklady	-13 567	eliminace finančních nákladů na úvěr dle ČÚL	1 750	-11 817
Finanční výnosy	27 193			27 193
Finanční výsledek	-25 976			-31 081
<b>VH před zdaněním</b>	<b>283 954</b>			<b>220 607</b>
Daň z příjmů	-55 607	doplnění o odloženou daň z IFRS majetku, eliminace odložené daně z oceň. rozdílu	4 710	-50 897
<b>VH po zdanění</b>	<b>228 347</b>		<b>-58 638</b>	<b>169 709</b>

Zdroj: GG DPB, a.s.



V Příloze č. 2 je zobrazen oficiální Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu k 31. 12. 2011 sestavený v souladu s ČÚL. V Příloze č. 4 je přiložen Výkaz o úplném výsledku dle pravidel IFRS ke stejnému datu.

Rozdíly mezi rozvahou dle ČÚL a IFRS jsou způsobeny odlišným přístupem vykazování ve všech oblastech zmíněných v kapitole 3.2.1. Jelikož rozvaha sestavená podle českých předpisů neodpovídá rozvaze dle požadavků IFRS, pro srovnání a vykazání rozdílů mezi nimi je v Tab. 3.7 zobrazena jen zjednodušená verze rozvahy. Rozdíly jsou komentovány pod tabulkou.

**Tab. 3.7 – Položky rozvahy dle ČÚL a IFRS (k 31. 12. 2011, v tis. Kč)**

	ČÚL Netto	IFRS Netto	Rozdíl	Komentář
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>1 627 671</b>	<b>2 532 659</b>		
<b>DLOUHODOBÝ MAJETEK</b>	<b>752 466</b>	<b>1 619 110</b>		
Dlouhodobý nehmotný majetek	5 450	478 255	472 805	1.
Dlouhodobý hmotný majetek	747 016	1 140 855	393 839	2.
<b>OBĚŽNÁ AKTIVA</b>	<b>864 806</b>	<b>912 340</b>		
Zásoby	10 521	10 521		
Dlouhodobé pohledávky	5 222	5 222		
Krátkodobé pohledávky	619 929	667 463	47 534	3.
Krátkodobý finanční majetek	229 134	229 134		
<b>ČASOVÉ ROZLIŠENÍ</b>	<b>10 399</b>	<b>1 209</b>	-9 190	4.
<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>1 627 671</b>	<b>2 532 659</b>		
<b>VLASTNÍ KAPITÁL</b>	<b>405 442</b>	<b>1 044 135</b>		
Základní kapitál	140 790	140 790		
Kapitálové fondy	-349	1 271 988	1 272 337	5.
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	36 654	36 654		
Výsledek hospodaření minulých let	0	-575 006	-575 006	6.
Hospodářský výsledek běžného účetního období	228 347	169 709	-58 638	7.
<b>CIZÍ ZDROJE</b>	<b>1 222 229</b>	<b>1 488 523</b>		
Rezervy	78 766	132 138	53 372	8.
Dlouhodobé závazky	49 746	216 993	167 247	9.
Krátkodobé závazky	193 717	247 252	53 535	10.
Bankovní úvěry a výpomoci	900 000	892 140	-7 860	11.

Zdroj: GG DPB, a.s.

#### **Komentář k rozdílům v rozvahových položkách:**

1. *Dlouhodobý nehmotný majetek* – rozdíl je způsoben začleněním položky zákaznických smluv do nehmotného majetku (jiná hodnota majetku a oprávek).

2. *Dlouhodobý hmotný majetek* – rozdíl je způsoben přeceněním majetku (jiná hodnota majetku i oprávek) a vykazováním majetku pořízeného na finanční leasing.
3. *Krátkodobé pohledávky* – rozdíl je způsoben vykázáním pohledávky vůči státu z titulu zaplacených záloh na daň z příjmů (pro účely ČÚL jsou zaplacené zálohy započteny s vykázanou rezervou na daň z příjmů a vykázány v pasivech). Vedení společnosti rozhodlo od roku 2012 postupovat v této oblasti shodně a započítávat zaplacené zálohy s rezervou na daň z příjmů i v IFRS oblasti). Dalším rozdílem v této položce je zaplacená záloha na dlouhodobý majetek, která je v českém účetnictví součástí majetkových položek, v IFRS oblasti je vykázána jako pohledávka.
4. *Časové rozlišení* – rozdíl je způsoben eliminací nákladů příštích období v souvislosti s úvěrem (v českém účetnictví jsou časově rozlišovány, v IFRS snižují hodnotu vykazovaného úvěru a rozpouštějí se do nákladů).
5. *Kapitálové fondy* – rozdíl je způsoben vykázáním fondu z přecenění majetku k 31. 5. 2007.
6. *Výsledek hospodaření minulých let* – rozdíl způsobuje různý výsledek hospodaření v obou oblastech (ČÚL a IFRS).
7. *Výsledek hospodaření běžného účetního období* – rozdíl je způsoben odlišnou výší nákladů a výnosů dle ČÚL a IFRS.
8. *Rezervy* – v položce rezerv se v IFRS oblasti nevykazuje rezerva na daň z příjmů (je vykázána v krátkodobých závazcích). Dalším rozdílem je odlišná výše rezervy na sanace a technické likvidace vrtů a také je zde navíc účtováno úročení rezervy (viz kap. 4.1.2).
9. *Dlouhodobé závazky* – rozdíl je způsoben rozdílnou výší odložené daně a také vykazováním dlouhodobého závazku z finančního leasingu.
10. *Krátkodobé závazky* – v IFRS oblasti je navíc vykazován krátkodobý závazek z leasingu a závazek vůči státu z titulu daně z příjmů (v českém účetnictví je tato položka vykazována jako rezerva na daň z příjmů).
11. *Bankovní úvěry a výpomoci* – rozdílná výše vykazaného úvěru je způsobena odlišným účtováním nákladů vynaložených v souvislosti se získáním úvěru v ČÚL a IFRS.

V Příloze č. 1 je zobrazena oficiální verze Rozvahy v plném rozsahu k 31. 12. 2011 a v Příloze č. 3 je přiložena verze Rozvahy dle pravidel IFRS k tomuto datu.

### 3.2.3 Reporting Package

Sestavování a zveřejňování účetní závěrky řeší standard IAS 1, který úzce navazuje na požadavky Koncepčního rámce. Aby vypovídací schopnost výkazů byla v souladu se standardy IFRS, musí mít každá společnost poskytující účetní informace pro konsolidovanou účetní závěrku mateřské společnosti dle IFRS jasně nastavená účetní pravidla a požadavky na zveřejňování, dohodnutý způsob oceňování rozvahových položek, musí mít zvolena kritéria pro vykazování a sumarizaci položek v rozvaze a výsledovce, určený způsob řazení aktiv a pasiv atd. Toto by měla zajišťovat mateřská společnost, která by tato pravidla měla aplikovat na všechny své dcery, aby její konsolidovaná účetní závěrka byla řádně sestavena.

Společnost GG DPB, a.s. má povinnost jednou ročně zpracovat a poskytnout své mateřské společnosti podrobné informace ve formátu tabulek Excel, ve kterých připravuje detailní rozbor všech položek, které jsou potřebné pro správné sestavení ročních finančních výkazů. Tyto detailní informace jsou potřebné především pro sestavení přílohy k účetní závěrce mateřské společnosti.

Tento soubor poskytovaných informací se nazývá „Reporting Package“ a je připravován v anglickém jazyce. Je vykazován v českých korunách, pro potřeby mateřské společnosti je přepočítáván stanoveným kursem na EUR.

Tento obsáhlý soubor tvoří několik částí. V první části je jednoduchý výkaz zisku a ztráty. Detailnější informace k položkám tohoto výkazu jsou uvedeny v návazných tabulkách. Druhou část tvoří rozvaha společnosti. Také zde jsou odkazy na detailní členění v následujících částech souboru. Nejobsáhlejší částí je report, který rozvádí a specifikuje položky rozvahy a výsledovky. Společnost zde uvádí členění tržeb, majetku, nákladů, pohledávek, závazků, rezerv, úvěrů, půjček, derivátů, finanční hotovosti, uvádí zde informace o finančním a operativním leasingu, dani z příjmů, odložené dani, zaměstnancích, opravných položkách, o transakcích se spřízněnými jednotkami (ve skupině), nákladech na audit atd.

Tyto výkazy jsou následně kontrolovány auditorskou společností a po schválení a odsouhlasení slouží k vyhotovení konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti dle IFRS.

## **4 Vykazování rezerv dle českých účetních standardů a IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s.**

Rezervy v účetnictví jsou jedním z nástrojů uplatňování zásady opatrnosti. Účetní jednotka si vytváří rezervy na budoucí náklady, pokud existuje předpoklad, že tyto náklady bude muset v budoucnu vydat.

Pro rezervy je charakteristické nejisté časové určení (účetní jednotka neví přesně, kdy nastane skutečnost, kvůli níž rezervu tvoří) a neurčitá výše (není možné částku přesně určit).

Vykazováním rezerv si účetní jednotka vytváří zdroje, které jednak snižují hospodářský výsledek v účetním období a také zvyšují vlastní kapitál. Jednotka si tím vytváří jakousi „zásobu“ na dobu, kdy bude nutné zdroje na tyto účely poskytnout. Rozpouštěním rezerv pak dochází k zlepšování hospodářského výsledku účetního období, kdy byly zdroje vyplaceny.

### **4.1 Rezervy tvořené společností Green Gas DPB, a.s.**

Společnost GG DPB, a.s. vykazuje několik titulů tvorby rezerv. Z důvodu rozdílného přístupu ČÚL a IFRS k vykazování a oceňování rezerv nejsou všechny rezervy vykazovány shodně podle ČÚL a podle pravidel IFRS.

Česká účetní legislativa nestanoví účetním jednotkám tak detailní požadavky na oceňování rezerv jako IFRS.

#### **4.1.1 Rezervy ve společnosti GG DPB, a.s. podle české účetní legislativy**

Vykazováním rezerv podle ČÚL se řídí především zákonem o účetnictví, českými účetními standardy, vyhláškou č. 500/2002 Sb., zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a zákonem o daních z příjmů.

Zákon o účetnictví v § 25 uvádí důvody, pro které je nutné vytvářet rezervy v účetnictví. Účetní jednotky musí pro ocenění ke konci rozvahového dne brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a všechna snížení hodnoty majetku a závazků. Vyjádřením tohoto ocenění jsou rezervy, opravné položky a odpisy majetku.

V § 26 ZoÚ se dále uvádí, že se rezervami rozumí rezervy na rizika a ztráty, rezervy na daň z příjmů, rezervy na důchody a podobné závazky, rezervy na restrukturalizaci, technické rezervy a jiné rezervy dle zvláštních právních předpisů.

Společnost vykazuje v souladu s českými účetními předpisy tyto rezervy:

- rezervy podle zvláštních právních předpisů,
- rezervu na daň z příjmů,
- ostatní rezervy.

Česká účetní legislativa neuvádí žádné přesné instrukce pro výši tvorby rezerv. Výše tvorby rezerv závisí na subjektivním odborném odhadu pracovníků zodpovědných za danou oblast v účetní jednotce.

### ***Rezervy podle zvláštních právních předpisů – rezerva na sanaci***

Tvorba rezerv podle zvláštních právních předpisů, při splnění podmínek ZoR, jsou daňově uznatelným výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Společnost GG DPB, a.s. má podle Zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), § 31, odst. 5 povinnost „*zajistit sanaci, která obsahuje i rekultivace podle zvláštních zákonů, všech pozemků dotčených těžbou a monitorování úložného místa po ukončení jeho provozu. Sanace pozemků uvolněných v průběhu dobývání se provádí podle plánu otvírky, přípravy a dobývání (§ 32). Za sanaci se považuje odstranění škod na krajině komplexní úpravou území a územních struktur.*“

Dále je podle tohoto zákona, § 31, odst. 6 k zajištění těchto činností „*povinna vytvářet rezervu finančních prostředků. Výše rezervy vytvářené na vrub nákladů musí odpovídat potřebám sanace pozemků dotčených dobýváním. Tyto rezervy jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.*“

Vytváření těchto rezerv podléhá schválení příslušným obvodním báňským úřadem. To znamená, že výši této zákonné rezervy si nemůže společnost určit sama, vytváří rezervu pouze ve výši dle rozhodnutí příslušného báňského úřadu. Ten také schvaluje čerpání této rezervy (po dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky).

Aby byla tvorba rezervy uznána pro účely daně z příjmů jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, musí být finanční prostředky ve výši vytvořené rezervy uloženy na **zvláštní vázaný účet**. Tato povinnost platí od 1. 1. 2004. Zvláštní vázaný účet je samostatný účet v bance se sídlem v České republice, případně se souhlasem příslušných úřadů vymezených ZoR také v bance se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie. Účet musí být veden v českých korunách nebo eurech. Tento účet musí být určen výhradně pro ukládání finančních prostředků těchto rezerv. Čerpání prostředků z účtu je dovoleno pouze na účely, na které byly rezervy vytvořeny.

Prostředky je nutné na účet převést nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li převedeny na účet v plné výši, daňově účinným výdajem (nákladem) bude pouze ta část vytvořené rezervy, která byla na účet deponována. Kvůli opoždění platby není potřeba rušit celou do té doby vytvořenou rezervu.

Peněžní prostředky uložené na zvláštním vázaném účtu nemohou být předmětem zajištění, nesmějí být zahrnuty do majetkové podstaty poplatníka v insolvenčním řízení a nepodléhají také výkonu rozhodnutí ani exekuci.

Do konce roku 2003 neexistovala zákonná povinnost převádět finanční prostředky ve výši vytvořené rezervy na zvláštní účet v bance. Společnost GG DPB, a.s. proto eviduje ve svém účetnictví na zvláštních analytických účtech stav rezervy na sanaci, která byla vytvořena do 31. 12. 2003 a stav rezervy vytvořené po tomto datu.

Rezerva v účetnictví podle ČÚL je každoročně navyšována o částku podle rozhodnutí příslušných obvodních báňských úřadů, na jejichž území má společnost dobývací prostory. V roce 2011 byla rezerva podle těchto rozhodnutí navýšena o 822 000 Kč. Celkový stav rezervy na sanaci podle ČÚL ke dni 31. 12. 2011 je uveden v Tab. 4.1.

**Tab. 4.1 – Rezerva na sanaci dle ČÚL**

Účet	Název účtu	Částka (tis. Kč)
<b>451 310</b>	Stav rezervy na sanaci do 31. 12. 2003	8 862
<b>451 315</b>	Stav rezervy na sanaci vytvořené po 1. 1. 2004	5 226
<b>451 325</b>	Tvorba rezervy na sanaci	822
	<b>Celkem rezerva na sanaci</b>	<b>14 910</b>

Zdroj: GG DPB, a.s.

Účtování zákonné rezervy na sanace je uvedeno v Tab. 4.2.

**Tab. 4.2 – Účtování rezervy na sanace dle ČÚL**

Účetní operace	MD	D
<b>Tvorba rezervy na sanace</b>	552	451
<b>Rozpuštění rezervy na sanace</b>	451	552

Zdroj: vlastní zpracování

### ***Rezerva na daň z příjmů***

Rezervu na daň z příjmů vytváří účetní jednotky, u nichž okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daně. Účtování o rezervě na daň z příjmů vychází z ustanovení zákona o účetnictví, který ukládá účetním jednotkám, aby ke konci rozvahového dne braly v úvahu všechna předvídatelná rizika a ztráty.

U společnosti GG DPB a.s. okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daně, tudíž má povinnost vykazovat rezervu na daň z příjmů ve výši předpokládané daně. V položce rozvahy *Rezerva na daň z příjmů* vykazuje rezervu ve výši předpokládané daně sníženou o uhrazené zálohy na daň z příjmů.

*Vytvořená rezerva na daň z příjmů k 31. 12. 2011* včetně snížení o zaplacené zálohy je zobrazena v Tab. 4.3.

**Tab. 4.3 – Rezerva na daň z příjmů dle ČÚL**

Účet	Název účtu	Částka (tis. Kč)
<b>341 102</b>	Záloha na daň z příjmů	-46 651
<b>341 103</b>	Záloha na daň z příjmů - Slovensko	-872
<b>459 926</b>	Rezerva na daň z příjmů	53 191
	<b>Celkem rezerva na daň z příjmů k 31. 12. 2011</b>	<b>5 668</b>

Zdroj: GG DPB, a.s.

*Účtování rezervy na daň z příjmů je zobrazeno v Tab. 4.4.*

**Tab. 4.4 – Účtování rezervy na daň z příjmů dle ČÚL ve společnosti GG DPB, a.s.**

Účetní operace	MD	D
<b>Tvorba rezervy na daň z příjmů</b>	591	459
<b>Rozpuštění rezervy na daň z příjmů</b>	459	591

Zdroj: vlastní zpracování

### ***Ostatní rezervy***

Ostatní (účetní) rezervy nejsou upraveny žádným zvláštním zákonem, účetní předpisy ponechávají jejich předmět, tvorbu a využití plně na účetní jednotce. Tyto rezervy, a to jak tvorba, tak i čerpání, nemají žádný daňový dopad. Účetní jednotka tvorbou a čerpáním těchto účetních rezerv ovlivňuje účetní výsledek hospodaření.

Česká účetní legislativa nijak detailně neupravuje oblast tvorby rezerv. Požaduje, aby účetní závěrka obsahovala veškeré náklady, které časově a věcně souvisejí s konkrétním účetním obdobím a účetní jednotka musí brát v potaz všechna předvídatelná rizika a ztráty. Společnost GG DPB, a.s. tento požadavek naplňuje také tvorbou těchto ostatních rezerv:

- rezerva na technické likvidace vrtů,
- rezerva na zaměstnanecké požitky,
- rezerva na nevybranou dovolenou,
- rezerva na nevyplacené prémie, odměny, podíly na VH.

Pokud to české účetní předpisy dovolují, vykazuje společnost tyto ostatní rezervy shodně s pravidly IFRS.

### ***Rezerva na technické likvidace vrtů***

Společnost GG DPB, a.s. vlastní 114 vrtů, které využívá k těžebním a monitorovacím činnostem. Tyto vrty jsou evidovány v účetnictví jako dlouhodobý hmotný majetek a jsou odepisovány po dobu jejich předpokládané životnosti.

Jak již bylo uvedeno v části týkající se rezerv dle zvláštních právních předpisů, společnost GG DPB, a.s. má povinnost zajistit sanaci a rekultivaci všech pozemků dotčených



těžbou. Podle horního zákona a ZoR na tuto činnost tvoří zákonnou rezervu. Technická likvidace vrtu je nutným předchozím krokem k provedení sanace a rekultivace, výdaje na likvidaci vrtů lze považovat za náklady, které přímo souvisí s provozováním vrtů. Vedení společnosti se proto rozhodlo vykázat kromě zákonné rezervy na sanace také účetní rezervu na technické likvidace.

Společnost účtuje o rezervě souvztažně s účtem nákladů, viz Tab. 4.5.

**Tab. 4.5 – Účtování rezervy na technické likvidace dle ČÚL**

Účetní operace	MD	D
<b>Tvorba rezervy na tech. likvidace</b>	554	459
<b>Rozpuštění rezervy na tech. likvidace</b>	459	554

Zdroj: vlastní zpracování

Rezerva se tvoří postupně v průběhu životnosti vrtů. Časová hodnota při výpočtu hodnoty rezervy dle ČÚL nehraje žádnou roli.

Výše rezervy na technické likvidace k 31. 12. 2011 činí 24 377 tis. Kč.

V Tab. 4.6 je uveden příklad výpočtu rezervy na technickou likvidaci jednoho vrtu.

**Tab. 4.6 – Rezerva na technickou likvidaci vrtu - příklad**

<b>Pořizovací cena vrtu (pořízení 1. 1. 2009)</b>	<b>2 000 000 Kč</b>
<b>Odhadované budoucí náklady na likvidaci vrtu (v r. 2014)</b>	500 000 Kč
<b>Doba předpokládané životnosti vrtu</b>	5 let
<b>Roční tvorba účetní rezervy na likvidaci vrtu (500 000/5)</b>	100 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

### ***Rezerva na zaměstnanecké požitky, nevybranou dovolenou, rezerva na nevyplacené prémie, odměny, podíly na VH.***

České účetní předpisy nestanoví žádné speciální požadavky na oceňování a zveřejňování těchto rezerv. Výdaje se podle českých účetních předpisů obecně uznávají za náklady v období, s nímž časově a věcně souvisí. Tyto rezervy společnost GG DPB, a.s.

vykazuje ve stejné výši jako rezervy dle IFRS. Jediný rozdíl je v položce, kde náklady na tvorbu těchto rezerv vykazuje. Podle ČÚL se veškeré rezervy vykazují v položce *Změna stavu rezerv a opravných položek*, zatímco v IFRS společnost náklady spojené s tvorbou těchto titulů rezerv řadí dle rozhodnutí vedení společnosti do osobních nákladů. Příklad výpočtu těchto ostatních rezerv je uveden v následující kapitole 4.1.2

Účtování tvorby a čerpání rezervy na zaměstnanecké požitky, nevybranou dovolenou, na nevyplacené prémie, odměny, podíly na VH včetně příslušného sociálního a zdravotního pojištění je uvedeno v Tab. 4.7.

**Tab. 4.7 – Účtování ostatních rezerv**

Účetní operace	MD	D
<b>Tvorba rezervy</b>	554	459
<b>Čerpání rezervy</b>	459	554

Zdroj: vlastní zpracování

Pro každý titul rezervy má společnost GG DPB, a.s. vytvořen zvláštní analytický účet.

#### **4.1.2 Rezervy ve společnosti GG DPB, a.s. podle IFRS**

Standard IAS 1 neurčuje účetním jednotkám žádnou jednotnou formu rozvahy a tím jim dává značnou volnost při volbě struktury tohoto účetního výkazu. Umožňuje účetním jednotkám sestavit rozvahu v souladu s požadavky konkrétní účetní jednotky. Závazky by měly být členěny na dlouhodobé a krátkodobé, aby uživatelé účetní závěrky dostali kvalitní informace o struktuře pasív.

Společnost GG DPB, a.s. v rozvaze podle IFRS rozlišuje rezervy v souladu s požadavky IFRS na dlouhodobé a krátkodobé.

##### **Rezervy dlouhodobé:**

- rezerva na sanace a technické likvidace,
- rezerva na zaměstnanecké požitky.

##### **Rezervy krátkodobé:**

- rezerva na nevybranou dovolenou,
- rezerva na nevyplacené prémie, odměny, podíly na VH.

Rezerva na daň z příjmů, která je vykazována v rozvaze GG DPB, a.s. podle české účetní legislativy, nemůže být podle pravidel IFRS vykazována jako rezerva, ale jako závazek, IFRS jej chápe jako dluh, který bude s jistotou uznán (viz definice v kap. 2.4.10).

### ***Rezerva na sanace a technické likvidace vrtů***

Společnost GG DPB, a.s. vlastní vrty, které využívá k těžebním a monitorovacím činnostem. Tyto vrty jsou evidovány v účetnictví jako dlouhodobý hmotný majetek a jsou odepisovány po dobu jejich předpokládané životnosti.

Dle ČÚL má společnost povinnost tvořit zákonnou rezervu na sanace a účetní rezervu na technické likvidace vrtů. Dle pravidel IFRS je tato rezerva vykazována v jedné položce jako rezerva na sanace a technické likvidace.

Jelikož jsou splněny všechny podmínky standardu IAS 37 pro vykázání rezervy (viz kapitola 2.4.10), společnost GG DPB, a.s. je povinna ve své účetní závěrce tuto rezervu vykázat, a to ve výši nejlepšího odhadu současné hodnoty výdajů, které bude v budoucnosti nutné vynaložit k likvidaci vrtů.

Celkové očekávané náklady na demontáž a uvedení místa do původního stavu jsou v souladu se standardem IAS 16 zaúčtovány jako součást pořizovací ceny vrtů a jsou odepisovány po dobu předpokládané životnosti těchto vrtů a současně jsou vykázány jako dlouhodobá rezerva. Výše rezervy je každoročně navyšována o úrok.

### **Výpočet rezervy**

Společnost zadala externí společnosti zpracovat model, na základě kterého počítá výši rezervy na sanace a technické likvidace vrtů. Vzhledem k velkému množství různorodých vrtů není výpočet rezervy snadnou záležitostí. V modelu je také samostatně kalkulována výše rezervy v souladu s ČÚL.

Současná hodnota rezervy je závislá na výši nákladů na likvidaci vrtů, na hodnotě diskontního faktoru a míře očekávané inflace. U každého vrtu je potřeba znát jeho předpokládanou životnost a vypočítat reálné náklady na likvidaci vrtu, které bude potřeba vynaložit v době jeho předpokládané likvidace. Tyto budoucí náklady se diskontují stanovenou diskontní úrokovou sazbou a zjistí se současná hodnota nákladů na likvidaci vrtu.

Současná hodnota nákladů na likvidaci vstupuje do pořizovací ceny vrtu a je odepisována po dobu jeho předpokládané životnosti.

Výše rezervy je každoročně navyšována o úrokové náklady, které se vypočítají vynásobením počátečního stavu rezervy v daném roce diskontní úrokovou sazbou. Tento úrok je souvztažně zaúčtován do nákladů daného účetního období.

Model na výpočet rezervy je velmi složitý. Vrtý jsou rozčleněny do sedmi kategorií a jsou specifikovány náklady na likvidaci každé kategorie vrtů, které by bylo potřeba vynaložit v roce 2009 (tj. v době sestavení modelu a výpočtu prvotní hodnoty rezervy). Náklady jsou rozděleny do čtyř podkategorií (materiál, přepravní náklady, osobní náklady, stavební náklady). V prvním kroku model kalkuluje budoucí hodnotu nákladů na likvidaci vrtů, a to jednotlivě pro každý vrt. Výpočet této hodnoty ovlivňuje předpokládaná míra inflace násobená koeficientem přiděleným každé podkategorii nákladů a doba předpokládané životnosti vrtu. Následně je tato budoucí hodnota nákladů na likvidaci přepočtená na současnou hodnotu těchto nákladů diskontováním stanovenou diskontní úrokovou sazbou. Diskontní sazba vychází ze sazby patnáctiletých českých státních dluhopisů.

Příklad výpočtu rezervy u jednoho vrtu je uveden v Tab. 4.8 (pro zjednodušení výpočet vychází z již stanovené budoucí hodnoty nákladů na likvidaci vrtu, pro názornost kalkulace jsou hodnoty náhodně zvoleny a nevycházejí ze skutečnosti).

**Tab. 4.8 – Kalkulace pořizovací ceny vrtu a počáteční hodnoty rezervy**

<b>Pořizovací cena vrtu (pořízení 1. 1. 2009)</b>	<b>2 000 000 Kč</b>
<b>Odhadované budoucí náklady na likvidaci vrtu (v roce 2013)</b>	500 000 Kč
<b>Doba předpokládané životnosti vrtu</b>	5 let
<b>Diskontní úroková sazba</b>	3%
<b>Současná hodnota nákladů na likvidaci (500 000 Kč/1,03<sup>5</sup>)</b>	431 304 Kč
<b>Celková pořizovací cena vrtu vč. nákladů na likvidaci (1. 1. 2009)</b>	<b>2 431 304 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

K 1. 1. 2009 je navýšena pořizovací cena vrtu a současně vykázána rezerva ve výši současné hodnoty nákladů na likvidaci vrtu, tj. 431 304 Kč. Ke konci rozvahového dne, tj. k 31. 12. 2009 jsou v nákladech roku 2009 zaúčtovány odpisy ve výši jedné pětiny celkové pořizovací ceny vrtu - 486 261 Kč. Dále je navýšena rezerva o úrokové náklady za rok 2009, které se vypočítají z částky současné hodnoty nákladů na likvidaci vrtu násobené diskontní úrokovou mírou 3 %. Tyto úrokové náklady se souvztažně s navýšením rezervy zaúčtují do nákladů roku 2009.

Výše rezervy se každoročně navyšuje o příslušný úrok až do doby vyřazení vrtu v roce 2013, viz Tab. 4.9.

**Tab. 4.9 – Přírůstek rezervy na sanaci a technickou likvidaci v jednotlivých letech**

Rok	Počáteční stav rezervy	Úrokové náklady	Konečný stav rezervy
<b>2009</b>	431 304 Kč	12 939 Kč	444 243 Kč
<b>2010</b>	444 243 Kč	13 327 Kč	457 570 Kč
<b>2011</b>	457 570 Kč	13 727 Kč	471 298 Kč
<b>2012</b>	471 298 Kč	14 139 Kč	485 436 Kč
<b>2013</b>	485 436 Kč	14 563 Kč	500 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Do nákladů se v průběhu let 2009 – 2013 zaúčtuje pořizovací hodnota aktiva včetně nákladů na likvidaci a úrokových nákladů, tj.  $2\,431\,304 + 68\,696 = 2\,500\,000$  Kč, jak je uvedeno v Tab. 4.10.

**Tab. 4.10 – Celkové náklady aktiva**

Rok	Odpisy	Úroky	Celkem
<b>2009</b>	486 261 Kč	12 939 Kč	499 200 Kč
<b>2010</b>	486 261 Kč	13 327 Kč	499 588 Kč
<b>2011</b>	486 261 Kč	13 727 Kč	499 988 Kč
<b>2013</b>	486 261 Kč	14 139 Kč	500 400 Kč
<b>2013</b>	486 260 Kč	14 564 Kč	500 824 Kč
<b>Celkem</b>	<b>2 431 304 Kč</b>	<b>68 696 Kč</b>	<b>2 500 000 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

K 31. 12. 2011 vykazuje společnost GG DPB, a.s. rezervu na sanaci a technické likvidace podle IFRS pravidel ve výši 98 327 tis. Kč, viz Tab. 4.11.

**Tab. 4.11 – Výše rezervy na sanace a technické likvidace vrtů (v tis. Kč)**

Název	Částka
<b>Stav rezervy na sanace a technické likvidace</b>	87 082
<b>Úročení závazků</b>	11 245
<b>Rezerva celkem</b>	<b>98 327</b>

Zdroj: GG DPB, a.s.

### ***Další rezervy dle IFRS<sup>11</sup>***

Další tři typy rezerv patří mezi rezervy, které se řídí kromě standardu IAS 37 také standardem *IAS 19 – Zaměstnanecké požitky*. Podle tohoto standardu se postupuje při vykazování a oceňování těchto rezerv:

- rezerva na zaměstnanecké požitky,
- rezerva na nevybranou dovolenou,
- rezerva na nevyplacené prémie, odměny, podíly na VH.

Cílem standardu IAS 19 je popsat účtování a zveřejňování krátkodobých a dlouhodobých zaměstnaneckých požitků. Účetní jednotka musí vykazovat:

- a) závazek v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytl své služby výměnou za budoucí zaměstnanecké požitky,
- b) náklad v okamžiku, kdy ekonomické požitky z poskytnuté služby spotřeboval.

**Zaměstnanecké požitky** jsou všechny druhy plnění poskytované účetní jednotkou zaměstnancům výměnou za jejich služby. Zahrnují:

- a) krátkodobé zaměstnanecké požitky,
- b) požitky po skončení pracovního poměru,

<sup>11</sup> Tato část týkající se zaměstnaneckých požitků byla zpracována podle originálního anglického znění standardu IAS 19 na [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias19\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias19_en.pdf) a českého překladu standardu IAS 19 na [www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-19-cz\\_849.pdf](http://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-19-cz_849.pdf).

- c) ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky,
- d) požitky při předčasném ukončení pracovního poměru.

### ***Krátkodobé zaměstnanecké požitky***

Krátkodobé jsou takové zaměstnanecké požitky, které jsou splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanec poskytl účetní jednotce služby. Mezi krátkodobé požitky patří:

- mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení,
- krátkodobé placené volno (např. dovolená),
- odměny a podíly na zisku,
- nepeněžní požitky pro stávající zaměstnance (např. zdravotní péče, ubytování, služební vozy).

Krátkodobé požitky se vykážou jako náklad a zároveň jako závazek, pokud k datu účetní závěrky ještě nebyly účetní jednotkou uhrazeny. Hodnota těchto požitků se nediskontuje, u ocenění se nevyžadují žádné pojistně-matematické odhady.

### ***Požitky po skončení pracovního poměru***

Tento druh zaměstnaneckých požitků se týká požitků, které jsou splatné po skončení pracovního poměru. Jde například o důchod, který zaměstnavatel vyplácí zaměstnanci po jeho odchodu do důchodu. Standard tyto požitky klasifikuje buď jako plány definovaných příspěvků nebo plány definovaných požitků.

**Plány definovaných příspěvků** jsou plány, podle kterých účetní jednotka odvádí pevně stanovenou částku do fondu po dobu trvání pracovního poměru zaměstnance. Zaměstnanec nezná částku, která mu bude po odchodu do důchodu vyplácena, protože se její výše odvíjí od hospodaření fondu, počtu bývalých zaměstnanců a doby pobírání důchodu. Účetní jednotka nemá žádný závazek platit další příspěvky, pokud ve fondu například není dostatečná výše prostředků.[14]

Vyčíslení závazku je jednoduché, pro každé období je určen částkou, kterou má jednotka za toto období do plánu přispět. Pro stanovení výše závazku a nákladů se nepoužívají pojistně-matematické (aktuárské) odhady, výše závazku se stanoví na nediskontovaném základě.[5]

**Plány definovaných požitků** jsou plány požitků po skončení pracovního poměru jiné než plány definovaných příspěvků. U těchto plánů je stanovená částka, která bude bývalému

zaměstnanci vyplácena. Účetní jednotka je, na rozdíl od plánů definovaných příspěvků, zodpovědná za to, aby ve fondu byl dostatek prostředků k výplatě důchodů. Účtování o těchto plánech je složité, jelikož pro stanovení výše závazku a nákladů je nutné pracovat s pojistně-matematickými (aktuárskými) odhady. Závazky se stanoví na diskontovaném základě.

Pro zaúčtování a ocenění plánu definovaných požitků je potřeba těchto kroků:

- použití pojistně-matematických technik pro stanovení spolehlivého odhadu výše požitků. Účetní jednotka stanoví, jak velký požitek je přičitatelný k běžnému období a k předchozím obdobím. Pracuje přitom s odhady demografických proměnných a finančních proměnných,
- stanovení současné hodnoty závazku a nákladů diskontováním požitků a za použití přírůstkové metody,
- stanovení reálné hodnoty aktiv plánu,
- stanovení pojistně-matematických zisků a ztrát,
- stanovení nákladů na minulé služby,
- stanovení výsledného zisku nebo ztráty při vypořádání plánu.

Standard doporučuje (ale nevyžaduje), aby jednotka využila pro stanovení výše významných závazků služeb kvalifikovaného pojistného matematika.

Současná hodnota závazků z definovaných požitků je současná hodnota předpokládaných budoucích plateb, které bude muset účetní jednotka vydat k uspokojení závazků vyplývajících ze služeb poskytnutých zaměstnanci v běžném a předchozích obdobích. Pro stanovení této hodnoty se použije přírůstková metoda. Tato metoda vychází z předpokladu, že každé další období služby vyvolává další nároky na požitek.

**Pojistně – matematické (aktuárské) předpoklady** zahrnují:

- demografické předpoklady (úmrtnost zaměstnanců v průběhu zaměstnání i po jeho skončení, fluktuace, pracovní neschopnost atd.),
- finanční předpoklady (diskontní míra, růst mezd atd.).

**Náklady na minulé služby** vyjadřují navýšení současné hodnoty závazků z definovaných požitků, které souvisí se službami poskytnutými v předchozích obdobích.

**Náklady na běžné služby** vyjadřují navýšení současné hodnoty závazků z definovaných požitků, které vyplývají ze služeb zaměstnanců v běžném období.



**Úrokové náklady** vyjadřují částku nárůstu současné hodnoty závazku mezi obdobími. Vyplývá to ze skutečnosti, že výplatní termín požitku se o jedno období přiblížil. Stanoví se jako součin diskontní míry a současné hodnoty závazku z definovaných požitků.[5]

Tento typ zaměstnaneckých požitků není v ČR obvyklý. V této diplomové práci nebude podrobněji popsán.

### ***Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky***

Tyto požitky (jiné než požitky po skončení pracovního poměru a požitky při ukončení pracovního poměru) nejsou splatné do dvanácti měsíců od konce období, ve kterém zaměstnanec poskytl své služby. Může jít například o dlouhodobá placená volna, jubilea a požitky za výsluhu, požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti apod. Vyčíslení ostatních zaměstnaneckých požitků se nestřetává s takovou mírou nejistoty, jako je tomu u požitků po skončení pracovního poměru. Standard vyžaduje pro tyto požitky jen zjednodušené účetní postupy.

**Závazek** z ostatních dlouhodobých požitků se vykáže jako současná hodnota závazku z definovaných požitků ke konci účetního období a odečte se reálná hodnota aktiv plánu ke konci účetního období (pokud taková aktiva existují), kterými mají být závazky vypořádány. Při vyčíslení závazku se postupuje podle požadavků standardu, které se týkají plánů definovaných požitků.

Jako **náklad nebo výnos** se vykáže součet těchto částek:

- náklad běžné služby,
- úrokový náklad,
- očekávaný výnos ze všech aktiv plánu,
- pojistně-matematické zisky a ztráty,
- náklady minulé služby,
- důsledek krácení či vypořádání.

### ***Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru***

Účetní jednotka uzná požitek při ukončení pracovního poměru jako závazek a náklad jen tehdy, jestliže je prokazatelně povinná ukončit pracovní poměr se zaměstnancem před jeho normálním odchodem do důchodu nebo když je povinná poskytnout požitky při ukončení pracovního poměru v důsledku nabídky učiněné zaměstnancům za účelem jejich dobrovolného rozvázání pracovního poměru. Účetní jednotka může být zavázána zákonem,

smlouvou, dohodami se zaměstnanci nebo mimosmluvním závazkem, např. podnikovou praxí či zvyklostmi.

### ***Rezerva na zaměstnanecké požitky***

Rezerva na zaměstnanecké požitky je společností GG DPB, a.s. vykazována v položce dlouhodobé rezervy. Vzhledem k tomu, že ocenění zaměstnaneckých požitků dle požadavků standardu IAS 19 je velmi složité, nechává si společnost GG DPB, a.s. zpracovat toto ocenění externí odbornou společností.

Identifikace definovaných zaměstnaneckých požitků vychází ze znění Kolektivní smlouvy společnosti GG DPB, a.s. a také ze znění některých zákonů České republiky. Předpokladem pro zahrnutí těchto zaměstnaneckých požitků do výpočtu závazku je zachování těchto zaměstnaneckých výhod v nezměněné podobě i v budoucnosti.

Pro správné ocenění zaměstnaneckých požitků je standardem vyžadováno použití pojistně-matematických metod. Dále je třeba stanovit příslušné finanční (diskontní sazba, růst mezd) a demografické (úmrtnost, důchodový věk, fluktuace zaměstnanců) předpoklady.

Pro diskontování všech dlouhodobých zaměstnaneckých požitků je použita jednotná diskontní sazba. Pro určení této sazby jsou brány v potaz výnosy státních dluhopisů s odpovídající splatností. Při ocenění zaměstnaneckých požitků k 31. 12. 2011 byla použita diskontní sazba 3,43 %.

Růst mezd byl odhadnut na 6,5 % ročně. V této souvislosti je potřeba zmínit, že pravděpodobně nebyl tento mzdový nárůst zvolen zcela správně vzhledem k tomu, že tento předpokládaný růst společnost očekávala pouze pro rok 2012, nikoliv pro následující roky. Použitím sazby 6,5 % tak bylo počítáno s tímto nárůstem i v budoucích letech.

Úmrtnost ve výpočtech ocenění vychází ze statistických úmrtnostních tabulek pro Moravskoslezský kraj<sup>12</sup>.

Pro určení doby, kdy zaměstnanci odcházejí do důchodu, se při výpočtech počítá s tím, že zaměstnanci neodcházejí do důchodu předčasně a ani nepřesluhují.

Pro stanovení fluktuace zaměstnanců byla použita průměrná roční míra odchodů z údajů posledních několika let. V případě ocenění k 31. 12. 2011 to bylo 2,61 %.

---

<sup>12</sup> Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/p/4002-12>

Společnost poskytuje svým zaměstnancům zaměstnanecké požitky, které lze zařadit do dvou kategorií specifikovaných standardem IAS 19:

- ostatní dlouhodobé požitky
  - věnostní přídavek horníků,
  - zvláštní příspěvek horníkům,
  - stabilizační odměny,
  - jubilejní odměny,
  - odstupné,
  - rekondiční pobyty.
- požitky po skončení pracovního poměru
  - odměna při odchodu do důchodu.

#### **Věnostní přídavek horníků (VPH)**

Tento zaměstnanecký požitek je vyplácen na základě Zákona č. 62/1983 Sb., o věnostním přídavku horníků a na základě Nařízení vlády č. 67/1983 Sb., kterým se provádí zákon o věnostním přídavku horníků. Nárok na tento přídavek mají zaměstnanci v hornických profesích. Nárok těmto zaměstnancům vzniká splněním čekací doby specifikované zákonem, většinou 3 roky. Výše přídavku vychází ze skupiny, do které jsou zaměstnanci zařazeni a z počtu odpracovaných let v těchto profesích, viz Tab. 4.12. VPH se poskytuje zaměstnancům jednou ročně, vždy v září. Z tohoto zaměstnaneckého požitku se neodvádí sociální ani zdravotní pojištění.

**Tab. 4.12 – Výše věnostního přídavku horníků (v Kč)**

<b>Odpraco- vané roky</b>	<b>I. skupina</b>	<b>II. skupina</b>	<b>III. skupina</b>	<b>IV. skupina</b>
<b>3 - 5</b>	1800	1400	1200	1000
<b>6 - 10</b>	2900	1900	1600	1200
<b>11 - 15</b>	3700	2500	2100	1600
<b>16 - 20</b>	4900	3300	2700	2000
<b>21 - 25</b>	6200	4300	3300	2400
<b>nad 25</b>	6200	5200	4000	2800

Zdroj: Nařízení vlády č. 67/1983 Sb., kterým se provádí zákon o věnostním přídavku horníků

### **Zvláštní příspěvek horníkům (ZPH)**

Zvláštní příspěvek horníkům je poskytován na základě Zákona 98/1987 Sb., o zvláštním příspěvku horníkům. Je poskytován horníkům, kteří pro zákonem stanovené zdravotní důvody byli převedeni na jinou, méně rizikovou práci nebo skončili pracovní poměr k organizaci, v níž vykonávali hornické povolání. Příspěvek je poskytován do doby, kdy pracovník dosáhl 60 let věku nebo je mu vyplácen starobní nebo invalidní důchod. Zákon o zvláštním příspěvku horníkům specifikuje další podrobné podmínky nároku na příspěvek.

ZPH je poskytován měsíčně a jeho výše činí 1 900 Kč nebo 1 500 Kč dle podmínek Zákona o zvláštním příspěvku horníkům. Tento zaměstnanecký požitek nepodléhá odvodu sociálního a zdravotního pojištění.

### **Stabilizační odměny**

Stabilizační odměny jsou poskytovány na základě Kolektivní smlouvy těm zaměstnancům GG DPB, a.s., kteří nepobírají věnostní přídavek horníků. Stejně jako VPH má na tento zaměstnanecký požitek nárok zaměstnanec až po uplynutí čekací doby 3 let. Z tohoto zaměstnaneckého požitku se odvádí sociální a zdravotní pojištění.

Stabilizační odměna se zaměstnancům poskytuje jednou ročně, vždy v září. Výše stabilizační odměny je závislá na době odpracované u společnosti a pohybuje se v rozmezí 1 150 Kč až 3 200 Kč ročně.

### **Jubilejní odměny**

Společnost GG DPB, a.s. poskytuje na základě Kolektivní smlouvy svým zaměstnancům jubilejní odměny při významných pracovních a životních výročích. Jsou poskytovány jubilejní odměny životní a jubilejní odměny pracovní. Z těchto požitků společnost odvádí sociální a zdravotní pojištění.

1.) **Jubilejní odměny životní** – jsou poskytovány při dovršení 50 let věku a při ukončení pracovního poměru z důvodu přiznání invalidity 3. stupně, nabytí nároku na starobní důchod nebo v souvislosti s odchodem do předčasného starobního důchodu. Výše odměny je závislá na počtu odpracovaných let u společnosti a její hodnota činí od 2 000 Kč do 6 000 Kč.

2.) **Jubilejní odměny pracovní** – jsou poskytovány zaměstnancům za pracovní věnost zaměstnavateli po 10 letech pracovního poměru a dále po každých pěti letech práce. Výše poskytované odměny se pohybuje od 2 000 Kč do 17 000 Kč.

## **Odstupné**

Při rozvázání pracovního poměru výpovědí ze strany zaměstnavatele ze zdravotních důvodů (§ 52 písm. d) zákoníku práce) nebo dohodou z téhož důvodu přísluší zaměstnanci při skončení pracovního poměru odstupné ve výši dvanáctinásobku průměrné měsíční mzdy. Tento zaměstnanecký požitok nepodléhá odvodu sociálního ani zdravotního pojištění.

## **Rekondiční pobyty**

Společnost GG DPB, a.s. poskytuje na základě Kolektivní smlouvy zaměstnancům pracujícím v rizikových podmínkách specifikovaných touto Kolektivní smlouvou rekondiční pobyty. Tyto pobyty jsou zaměstnancům poskytovány v zájmu ochrany zdraví a pro prevenci vzniku chorob z povolání. Zaměstnanci vykonávající práci v podzemí mají nárok na rekondiční pobyt v délce 12 kalendářních dnů po každých 5 letech práce v podzemí. Zaměstnanci, kteří pracují na pracovišti s rizikovým faktorem hluku, fyzické zátěže, pracovní polohy, vibrace, ionizujícího záření, mají nárok na rekondiční pobyt v délce 6 kalendářních dnů po každých 5 letech práce v tomto rizikovém prostředí. Zaměstnancům při účasti na rekondičním pobytu náleží náhrada mzdy za dny, které by jinak musel odpracovat. Z tohoto zaměstnaneckého požitku zaměstnavatel neodvádí sociální ani zdravotní pojištění.

## **Příklad výpočtu ocenění zaměstnaneckých požitků**

Výpočet ocenění zaměstnaneckých požitků je složitý. Ocenění rezervy pro společnost GG DPB, a.s. je každoročně počítáno externí odbornou společností, která má k tomuto účelu zpracován model. Jako příklad výpočtu ocenění rezervy je popsána kalkulace rezervy u jedné kategorie zaměstnaneckých požitků - stabilizační odměny (SO) u jednoho zaměstnance. Tento výpočet vychází z požadavků standardu IAS 19.

Výpočet ocenění závazku u každého zaměstnance vychází z počtu odpracovaných let započitatelných pro výplatu stabilizační odměny. Následně se přiřadí konkrétní výše stabilizační odměny do následujících let až do doby předpokládaného odchodu do důchodu. Pro ocenění se předpokládá, že zaměstnanec odejde do důchodu v době, kdy mu vznikne nárok na starobní důchod.

Jako příklad je vybrán muž, datum narození 20. 10. 1952, datum nástupu do pracovního poměru u společnosti GG DPB, a.s. bylo 1. 1. 1973. Předpokládaný odchod do starobního důchodu je 20. 8. 2015. Při výpočtu je uvažována diskontní sazba 3,43 %, odchodovost 2,61 % ročně. Zaměstnanec má k datu ocenění závazku odpracováno

u společnosti 43 let, odměna vyplácená v následujících letech až do doby odchodu do starobního důchodu činí 3 200 Kč ročně. Výplata odměny probíhá v září každého roku.

Výpočet ocenění závazku probíhá v těchto krocích:

- 1) přiřazení budoucí hodnoty stabilizační odměny (SO) k následujícím obdobím až do roku odchodu do starobního důchodu,
- 2) určení příslušné části odměny připadající na období výpočtu závazku (aplikace přírůstkové metody<sup>13</sup>),
- 3) výpočet současné hodnoty závazku,
- 4) ošetření vypočtené hodnoty o odchodovost,
- 5) ošetření vypočtené hodnoty o statistickou pravděpodobnost úmrtí (úmrtnost).

Výpočet ocenění závazku u tohoto zaměstnance k 31. 12. 2011 je uveden v Tab. 4.13.

**Tab. 4.13 – Výpočet ocenění závazku**

	<b>Rok 2012</b> <b>(v 9/2012)</b>	<b>Rok 2013</b> <b>(v 9/2013)</b>	<b>Rok 2014</b> <b>(v 9/2014)</b>	<b>Rok 2015</b> <b>(v 9/2015)</b>
<b>1) Budoucí hodnota SO (FV)</b>	3 200	3 200	3 200	3 200
<b>2) Příslušná část SO (A)</b>	3 200	3 127	3 058	2 991
<b>3) Současná hodnota závazku (PV)</b>	3 094	2 923	2 764	2 614
<b>4) Odchodovost</b>	2,61 %	5,22 %	7,83 %	10,44 %
<b>Závazek po odchodovosti</b>	3 013	2 771	2 547	2 341
<b>5) Úmrtnost</b>	1,7524 %	1,8466 %	2,0789 %	2,3026 %
<b>Ocenění závazku k 31. 12. 2011</b>	2 960	2 720	2 494	2 287

Zdroj: vlastní zpracování

K bodu 2) v Tab. 4.13: výpočet příslušné části SO připadající na období výpočtu závazku vyžaduje aplikaci přírůstkové metody. Budoucí hodnotu SO násobíme podílem počtu

<sup>13</sup> [www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-19-cz\\_849.pdf](http://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-19-cz_849.pdf), přírůstková metoda je specifikována ve standardu IAS 19, odstavec 65, jako metoda označovaná též jako metoda požitků/roky služby či jako aktuální metoda požitků přepočtených na službu. Vychází z předpokladu, že každé období služby vyvolá další jednotku nároku na požitek, přičemž pro potřebu stanovení výsledného závazku oceňuje každou takovou jednotku samostatně (viz příklad ilustrující odstavec 65).

započtených odpracovaných let k datu ocenění a počtu těchto odpracovaných let zvýšených o počet let, které v době výplaty odměny v konkrétním roce uplynou od data ocenění, viz vzorec (4.1).

Vzorec pro výpočet: 
$$FV \left( \frac{x}{x+y} \right) = A \quad (4.1)$$

Datum ocenění závazku je 31. 12. 2011.

**FV** je budoucí hodnota stabilizační odměny v daném roce.

**x** vyjadřuje počet odpracovaných let k datu ocenění závazku.

**y** vyjadřuje počet let, které v době výplaty odměny v konkrétním roce uplynou od data ocenění závazku.

**A** představuje příslušnou část budoucí odměny, která dále vstupuje do výpočtu současné hodnoty závazku.

Dle vzorce (4.1) jsou vypočítány následující hodnoty příslušných částí stabilizačních odměn.

Rok 2012:  $3200 \left( \frac{43}{43} \right) = 3200$

Rok 2013:  $3200 \left( \frac{43}{43+1} \right) = 3127$

Rok 2014:  $3200 \left( \frac{43}{43+2} \right) = 3058$

Rok 2015:  $3200 \left( \frac{43}{43+3} \right) = 2991$

K bodu 3) v Tab. 4.13: k výpočtu současné hodnoty závazku je potřeba diskontovat příslušnou část SO, použitý diskontní faktor 3,43 %, viz vzorec (4.2).

Vzorec pro výpočet: 
$$\frac{A}{(1+r)^t} = PV \quad (4.2)$$

**r** vyjadřuje diskontní faktor.

**t** vyjadřuje počet období pro úročení.

**PV** vyjadřuje současnou hodnotu závazku.

Dle vzorce (4.2) jsou vypočítány následující současné hodnoty závazku v jednotlivých letech.

$$\text{Rok 2012: } \frac{3200}{1,0343^1} = 3094$$

$$\text{Rok 2013: } \frac{3127}{1,0343^2} = 2923$$

$$\text{Rok 2014: } \frac{3058}{1,0343^3} = 2764$$

$$\text{Rok 2015: } \frac{2991}{1,0343^4} = 2614$$

K bodu 4) v Tab. 4.13: odchodovost je kumulativní, v prvním roce snižuje současnou hodnotu závazku o 2,61 %, v následujícím roce o dvojnásobek 2,61 %, ve třetím roce o trojnásobek této hodnoty atd. Vyjadřuje to snížení závazku vlivem předpokládaného odchodu zaměstnanců ze společnosti v následujících letech.

Výpočet závazku po odchodovosti se provede snížením současné hodnoty závazku (PV) v jednotlivých letech o příslušné procento odchodovosti.

K bodu 5) v Tab. 4.13: úprava dat o statistickou pravděpodobnost úmrtí se opírá o úmrtnostní tabulky pro Moravskoslezský kraj publikované Českým statistickým úřadem<sup>14</sup>. V tomto případě jde o muže, který v roce 2012 dosáhne 60 let věku. Tomu odpovídá pravděpodobnost 1,7524 %, že v daném roce zemře. V roce 2013 dosáhne věku 61 let, pravděpodobnost úmrtí je 1,8466 %. V roce 2014 dosáhne věku 62 let, pravděpodobnost úmrtí je 2,0789 %. V roce 2015 dosáhne 63 let, pravděpodobnost úmrtí je 2,3026 %.

Výpočet ocenění závazku po snížení o statistickou úmrtnost v jednotlivých letech se provede snížením částky závazku po odchodovosti o příslušné procento úmrtnosti.

Celkovou výši ocenění závazku k 31. 12. 2011 tvoří součet ocenění závazku po ošetření o statistickou úmrtnost v jednotlivých letech, tj. 10 461 Kč. Vzhledem k tomu, že tento zaměstnanecký požitok podléhá povinnosti odvodu sociálního a zdravotního pojištění ze strany zaměstnavatele, do ocenění závazku vstupuje navíc 34 %, celková výše závazku činí 14 018 Kč.

### **Rezerva na zaměstnanecké požitky k 31. 12. 2011**

Externí odborná společnost provedla výpočet ocenění zaměstnaneckých požitků k 31. 12. 2011 v souladu s požadavky standardu IAS 19. Ocenění všech zaměstnaneckých

---

<sup>14</sup> Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/p/4002-12>



požitků u všech stávajících zaměstnanců činí 15 612 tis. Kč. K této částce je třeba připočíst sociální a zdravotní pojištění u těch položek, které tomuto pojištění podléhají. Celková výše rezervy na zaměstnanecké požitky k 31. 12. 2011 činí 16 509 tis. Kč. Vykázání tvorby a čerpání rezervy se účtuje na účtech osobních nákladů a dlouhodobých rezerv, viz Tab. 4.14.

**Tab. 4.14 – Účtování rezervy na zaměstnanecké požitky**

Účetní operace	MD	D
<b>Tvorba rezervy</b>	Osobní náklady	Závazek – rezerva dlouhodobá
<b>Čerpání rezervy</b>	Závazek – rezerva dlouhodobá	Osobní náklady

Zdroj: vlastní zpracování

### ***Rezerva na nevybranou dovolenou***

Rezerva na nevybranou dovolenou je jednou z krátkodobých rezerv, které společnost GG DPB, a.s. tvoří, protože očekává, že bude v budoucnu vynakládat výdaje na jejich úhradu.

Nevyčerpaná dovolená se přenáší do následujícího období a může být v tomto období čerpána. V tomto následujícím období dochází nejprve k čerpání nevyčerpané dovolené z předchozího období, až poté je čerpána nová dovolená. Závazek účetní jednotky za tuto nevyčerpanou část dovolené je v účetnictví vykázán jako náklad a současně závazek.

Společnost GG DPB, a.s. tuto rezervu tvoří v souladu s rozhodnutím mateřské společnosti na konci každého čtvrtletí. Metodika výpočtu vychází z počtu nevyčerpaných dnů dovolené, na kterou mají zaměstnanci nárok a kterou si budou vybírat v následujícím období. Tento počet dnů je vydělen průměrným měsíčním počtem pracovních dnů příslušného roku a vynásoben průměrnou hrubou měsíční mzdou v příslušném čtvrtletí. Vypočtená částka je následně navýšena o 34 %, což je hodnota sociálního a zdravotního pojištění placeného zaměstnavatelem za zaměstnance. Rezerva se nepočítá za jednotlivé zaměstnance, ale za celou společnost. Příklad výpočtu rezervy k 31. 12. 2011 je uveden v tabulce 4.15.

**Tab. 4.15 – Výpočet rezervy na nevybranou dovolenou k 31. 12. 2011**

<b>Převedený počet dnů nevybrané dovolené z roku 2010</b>	1 607 dnů
<b>Nárok na dovolenou dle kolektivní smlouvy za rok 2011</b>	10 258 dnů
<b>Celkový nárok na dovolenou (r. 2010 a 2011)</b>	11 865 dnů
<b>Vybráno dnů dovolené v měsících 1-12/2011</b>	10 221 dnů
<b>Nevybraná dovolená za rok 2011</b>	<b>1 644 dnů</b>
<b>Průměrná hrubá měsíční mzda v 4.Q. 2011</b>	35 586 Kč
<b>Rezerva na dovolenou</b> $[1\,644/(253/12)] \cdot 35\,586$	2 774 864 Kč
<b>Rezerva z titulu soc. a zdr. poj.</b> $(2\,774\,864 \cdot 0,34)$	943 454 Kč
<b>Rezerva na nevybranou dovolenou celkem</b>	<b>3 718 318 Kč</b>

Zdroj: GG DPB, a.s.

Jelikož jde o krátkodobou rezervu, hodnota rezervy se nediskontuje a vykáže se v hodnotě 3 718 318 Kč na účtu nákladů a rezervy.

Náklady na tvorbu rezervy společnost vykazuje ve výsledovce v části osobních nákladů. Účtování tvorby a čerpání rezervy podle pravidel IFRS je uvedeno v tabulce 4.16.

**Tab. 4.16 – Účtování rezervy na nevybranou dovolenou**

<b>Účetní operace</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
<b>Tvorba rezervy</b>	Osobní náklady	Závazek – rezerva krátkodobá
<b>Čerpání rezervy</b>	Závazek – rezerva krátkodobá	Osobní náklady

Zdroj: vlastní zpracování

### ***Rezerva na nevyplacené prémie, odměny, podíly na VH***

Také tvorba rezervy na nevyplacené prémie, odměny a podíly na výsledku hospodaření patří ke krátkodobým zaměstnaneckým požitkům. Vykazují se v nediskontované hodnotě závazku z titulu nevyplacených prémie, odměn, podílů na výsledku hospodaření včetně příslušného sociálního a zdravotního pojištění. V následujícím účetním období

je vytvořená rezerva zrušena a prémie, odměny a podíly jsou vyplaceny zaměstnancům. Dochází tak ke správnému přiřazení nákladů do období, s nímž věcně a časově souvisí. Účtování a vykazování těchto rezerv probíhá stejně jako účtování rezervy na nevybranou dovolenou, pro každou rezervu má společnost vytvořen zvláštní analytický účet. Náklady na tvorbu rezerv ovlivňují výši osobních nákladů.

V Tab. 4.17 jsou uvedeny hodnoty jednotlivých rezerv k 31. 12. 2011.

**Tab. 4.17 – Stav rezerv na nevyplacené prémie, odměny a podíly na VH k 31. 12. 2011**

<b>Titul tvorby rezervy</b>	<b>Stav k 31. 12. 2011 (tis. Kč)</b>
Rezerva na nevyplacené prémie čtvrtletní	2 310
Rezerva na roční prémie a odměny	8 283
Rezerva na podíly na VH	2 990
<b>Celkem</b>	<b>13 583</b>

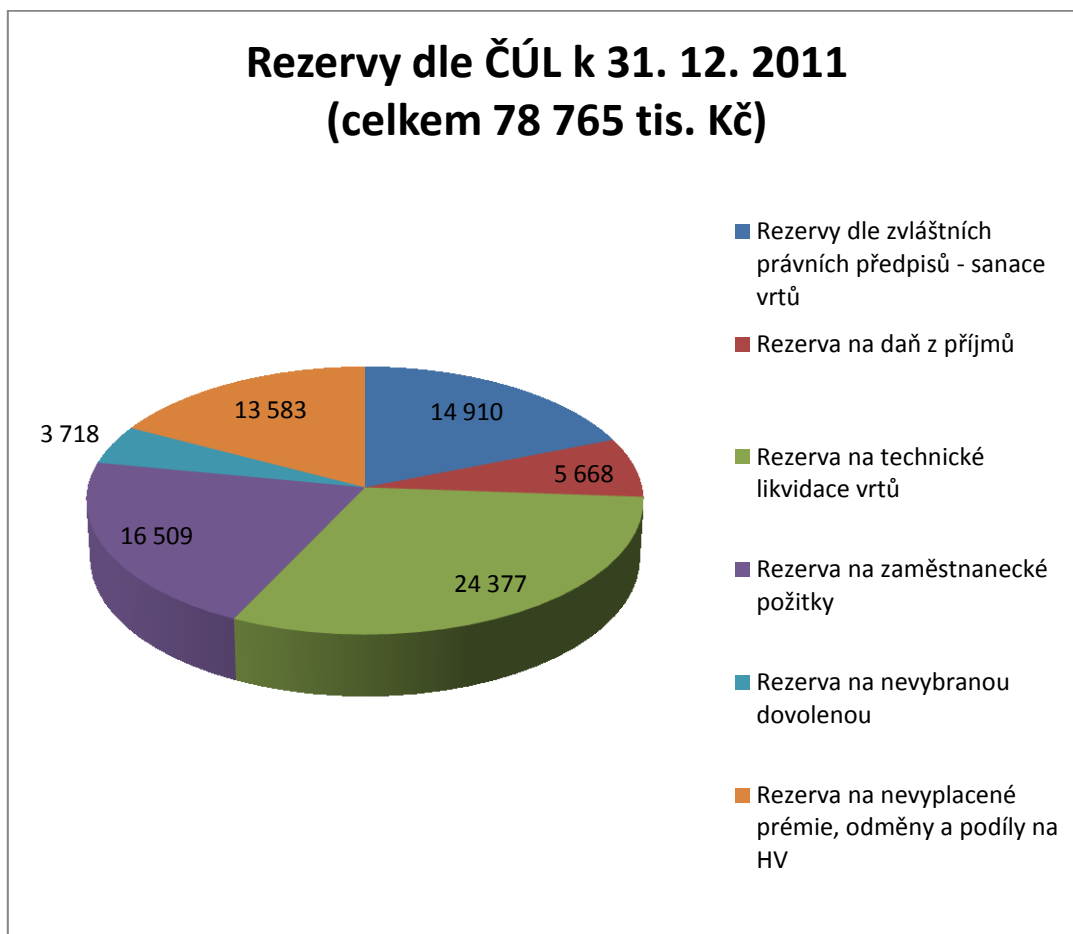
Zdroj: GG DPB, a.s.

#### **4.1.3 Srovnání stavu rezerv dle ČÚL a IFRS ve společnosti GG DPB, a.s.**

Aplikace rozdílných účetních pravidel může mít za následek jednak odlišné tituly tvorby rezerv a také rozdílné hodnoty rezerv. Ve společnosti GG DPB, a.s. existují oba tyto případy. Podle ČÚL vykazovaná rezerva na daň z příjmů není dle IFRS vykazována jako rezerva, ale jako závazek. Rezerva na sanace a technické likvidace je vykazována v odlišné hodnotě dle IFRS a ČÚL.

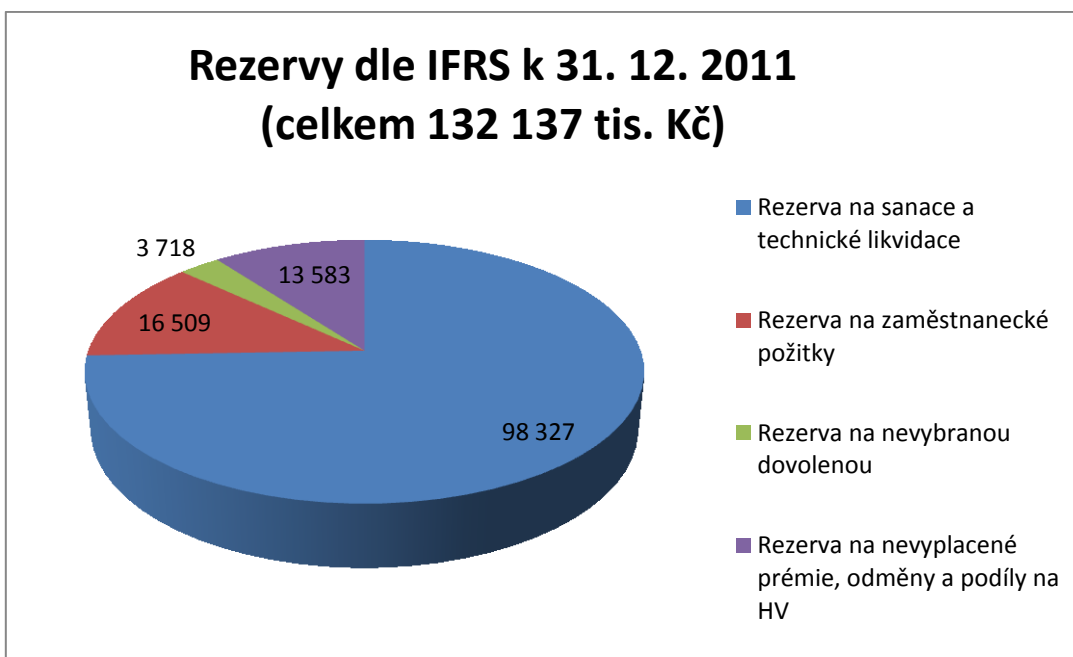
Celková hodnota vykazovaných rezerv dle ČÚL k 31. 12. 2011 činí 78 765 tis. Kč, rezervy dle IFRS ke stejnému rozvahovému dni činí 132 137 tis. Kč. V následujících grafech 4.1 a 4.2 jsou zobrazeny tituly tvorby rezerv dle ČÚL a dle pravidel IFRS a také hodnoty těchto rezerv.

**Graf 4.1 – Rezervy ve společnosti GG DPB, a.s. (dle ČÚL, v tis. Kč)**



Zdroj: vlastní zpracování

**Graf č. 4.2 – Rezervy ve společnosti GG DPB, a.s. (dle IFRS, v tis. Kč)**



Zdroj: vlastní zpracování

Shodná výše rezerv je vykazována u rezervy na zaměstnanecké požitky (16 509 tis. Kč), rezervy na nevybranou dovolenou (3 718 tis. Kč) a rezervy na nevyplacené prémie, odměny a podíly na VH (13 583 tis. Kč). Rezerva na daň z příjmů (5 668 tis. Kč) je vykazována jen v účetnictví dle ČÚL. Rezerva na sanace a technické likvidace je vykazována v obou účetních závěrkách, avšak v odlišných hodnotách. Pro daňové účely v českém účetnictví je členěná na dvě části – rezerva na sanace (14 910 tis. Kč) je tvořená v souladu s podmínkami ZoR a její tvorba je daňově uznatelným nákladem, rezerva na technické likvidace (24 377 tis. Kč) je účetní rezervou. V oblasti IFRS je tato rezerva vykazována jednou položkou. Rozdílným způsobem výpočtu výše této rezervy dle IFRS je vykazována ve vyšší hodnotě (98 327 tis. Kč).

## 5 Závěr

Diplomová práce je zaměřena na aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti Green Gas DPB, a.s. Téma Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je velmi zajímavé a poskytuje dostatečný prostor pro rozšíření rozhledu v oblasti účetnictví pro každého, kdo se účetnictvím zabývá. Harmonizace účetnictví v dnešní rychlé a globalizované době nabývá na významu. Okruh společností, které sestavují účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, se stále rozrůstá. Proto také znalost pravidel IAS/IFRS bude v dohledné době běžným požadavkem kladeným na pracovníky v účetních odděleních mnoha společností.

Cílem diplomové práce bylo vymezit hlavní rozdíly mezi českými účetními standardy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS ve vybraných oblastech účetnictví, analyzovat aplikaci IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s. a dále charakterizovat a srovnat vykazování rezerv dle českých účetních standardů a dle IAS/IFRS v této společnosti.

Diplomová práce je rozdělena včetně úvodu a závěru do pěti kapitol. Ve druhé kapitole, která je zaměřena na teorii dané problematiky, jsou vymezeny hlavní rozdíly ve vybraných oblastech účetnictví mezi českými účetními předpisy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Vymezení hlavních rozdílů bylo provedeno srovnáním konkrétních standardů IAS/IFRS s pravidly stanovenými českými účetními předpisy. Jednou z výrazných odlišností je existence Koncepčního rámce v IAS/IFRS. České předpisy svůj konceptní rámec nemají. Jde o velmi užitečný nástroj, kterým Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB vydává jednotné pokyny a informace, které není potřeba uvádět v každém standardu zvlášť a tím nastoluje jednotný přístup k výkaznictví. Další odlišnosti je možné najít v oblastech týkajících se účetní závěrky, majetku, výnosů, rezerv, oprav chyb a dalších. Mnoho rozdílů je způsobeno tím, že ČÚL je zaměřena více daňově, zatímco pro mezinárodní účetní standardy je prioritou poskytování informací uživatelům účetních závěrek.

Třetí kapitola diplomové práce je zaměřena na praktickou aplikaci standardů IAS/IFRS ve společnosti Green Gas DPB, a.s. Nejprve jsou uvedeny informace o společnosti, její organizační struktuře, členění a činnostech. Následně jsou charakterizovány oblasti, které společnost vykazuje odlišně podle ČÚL a mezinárodních účetních standardů a na příkladu výkazu zisku a ztráty a rozvahy k 31. 12. 2011 jsou tyto rozdíly demonstrovány, vyčísleny a komentovány.

Čtvrtá kapitola, která je věnována rezervám, charakterizuje tvorbu rezerv v praxi společnosti Green Gas DPB, a.s. Rezervy jsou jednou z oblastí výkaznictví, kde pravidelně vznikají odlišnosti při použití různých systémů vykazování. V této kapitole jsou charakterizovány jednotlivé tituly tvorby rezerv ve společnosti Green Gas DPB, a.s. z pohledu obou účetních systémů vykazování. Vzhledem k rozdílným pravidlům ČÚL a IFRS vykazuje společnost Green Gas DPB, a.s. některé tituly rezerv v odlišné hodnotě či je vykazuje pouze v jednom ze systémů vykazování. V závěru čtvrté kapitoly bylo provedeno celkové srovnání hodnot vykazovaných rezerv.

České účetní předpisy problematice rezerv nevěnují zdaleka takovou pozornost jako mezinárodní standardy. Jsou více zaměřeny na daňové hledisko a tomu jsou uzpůsobena pravidla pro vykazování a oceňování rezerv. Naproti tomu mezinárodní standardy obsahují přesnější pravidla a požadavky na vykazování a oceňování rezerv, společnost musí nejprve posoudit, zda se jedná o rezervu či podmíněný závazek (na základě vyhodnocení tzv. testu na rezervu), a v případě, že vliv časové hodnoty peněz je významný, požaduje výši rezervy stanovit jako současnou hodnotu budoucích výdajů. České předpisy s časovou hodnotou peněz nepočítají.

Společnost Green Gas DPB, a.s. vykazuje několik titulů tvorby rezerv. Všechny rezervy, kromě rezervy na zaměstnanecké požitky, oceňuje na základě požadavků standardů či účetních předpisů vlastními silami. Rezerva na zaměstnanecké požitky je výjimkou. Výši této rezervy společnosti kalkuluje externí odborná společnost. Podle požadavků standardu *IAS 19 – Zaměstnanecké požitky* byl na jednoduchém příkladu přiblížen způsob výpočtu ocenění dlouhodobých zaměstnaneckých požitků. Výpočet ocenění této rezervy je velmi složitý, neboť je potřeba při ocenění zohlednit také dopad pojistně-matematických odhadů finančních a demografických proměnných. Standard doporučuje při kalkulaci ocenění využít služeb odborného pojistného matematika. Tím jsou společnosti, které potřebují vykázat tento titul rezervy, odkázány na služby externích odborníků. Překvapující je nedostatek odborné literatury, která by přibližovala aplikaci pravidel požadovaných standardem IAS 19 na kalkulaci rezervy v praxi českých společností. Dostupná literatura pouze podrobněji vysvětluje standard, ale bez uvedení konkrétních příkladů z praxe českých podniků. Nevýhodou standardu je, že je zaměřen více na tituly zaměstnaneckých požitků, které nejsou v České republice běžné. Proto ani názorné příklady uvedené ve standardu mnohdy nejsou v našich podmínkách použitelné. V této souvislosti se pro odborné ekonomické pracovníky

nabízí mnoho prostoru pro případnou další analýzu tohoto problému a pro přípravu odborné literatury zaměřené na praktické použití ve společnostech v České republice.

Aplikace IAS/IFRS v praxi není snadnou záležitostí. Standardy jsou založeny na jiných zásadách a prioritách než české účetní předpisy. Ty jsou v současné době orientovány spíše daňově, zatímco prioritou mezinárodních standardů je poskytování úplných a správných informací pro ekonomické rozhodování uživatelů účetních závěrek. Standardy IAS/IFRS nejsou souhrnem detailních účetních pravidel, jde především o systém vykazování. Neobsahují žádné pevně předepsané formuláře a pevně danou strukturu účetních výkazů. Je možné je přizpůsobit různorodým podmínkám společností, což je jistě velká výhoda. Na druhou stranu to může účetním jednotkám přinášet i některé problémy, protože v souladu s IAS/IFRS mohou různé problémy řešit různě, neexistuje jediný správný postup. To klade nároky na účetní jednotky, aby svá stanoviska dobře zvážily a v případě potřeby i doložily a obhájily.

Také pro společnost Green Gas DPB, a.s. to znamená, že musí stále veškeré nové události, které mají dopad do účetnictví společnosti, posuzovat a musí zvažovat, zda není potřeba tuto novou situaci vykazovat odlišně dle české účetní legislativy a dle pravidel IAS/IFRS a v případě potřeby tyto nové rozdíly do svého výkaznictví zapracovat.

V souvislosti s naším členstvím v Evropské unii bude nadále probíhat sbližování účetních pravidel v Evropě a za nějaký čas pravděpodobně dojde ke sjednocení účetních předpisů. Tato cesta bude určitě náročná a dlouhá, ale s ohledem na potřebu rozvoje mezinárodního obchodu nezbytná.



## Seznam použité literatury

### Literární zdroje – odborné knihy

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] *Daňové zákony 2013*. 1. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. 344 s. ISBN 978-80-7208-960-4.
- [3] DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. *IFRSs in your pocket 2009*. London: The Creative Studio at Deloitte, 2008. 117 s. 29927/24558B.
- [4] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [5] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [6] KRAFTOVÁ, Ivana a David SUCHÁNEK. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. 1. vyd. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. 145 s. ISBN 978-80-7395-301-0.
- [7] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi, stav k 1. 1. 2009*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [8] KRUPOVÁ, Lenka, VAŠEK, Libor a Michal R. ČERNÝ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [9] *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS<sup>TM</sup>) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS<sup>TM</sup>) a Interpretací k 1. Lednu 2005*. Svaz účetních. 2249 s. ISBN 80-239-5721-X.
- [10] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- [11] PASEKOVÁ, Marie a kol. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.
- [12] PROCHÁZKA, David. *Konverze české účetní závěrky na účetní závěrku dle IFRS*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2011. 149 s. ISBN 978-80-245-1834-3.

[13] STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 204 s. ISBN 978-80-7357-474-1.

[14] ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUŠKOVÁ, Martina a Helena VOJÁČKOVÁ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních, 2009. 478 s. ISBN 978-80-86716-61-9.

#### **Literární zdroje – odborné časopisy a publikace**

[15] DĚRGEL, Martin. Účetnictví v praxi 9/2011. *Účetní versus daňové rezervy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, roč. 15, č. 9. ISSN 1211-7307.

[16] DĚRGEL, Martin. Účetnictví v praxi 10/2011. *Účetní versus daňové rezervy - dokončení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, roč. 15, č. 10. ISSN 1211-7307.

[17] ÚČETNICTVÍ č. 6/2012. *Sestavujete poprvé účetní závěku? Rozvaha – cizí zdroje – rezervy*. Praha: Svaz účetních, 2012. ISSN 0139-5661.

[18] *Zákony I. 2013. Sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících předpisů k 1. 1. 2013*. Český Těšín: Poradce, 2013. ISSN 1802-8268.

#### **Legislativní dokumenty**

[19] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., v aktuálním znění.

[20] Nařízení vlády č. 67/1983 Sb., kterým se provádí zákon o věnostním přídavku horníků, v aktuálním znění.

[21] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění.

[22] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v aktuálním znění.

[23] Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů.

[24] Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon).

[25] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, v aktuálním znění.

[26] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění.

[27] Zákon č. 62/1983 Sb., o věnostním přídavku horníků, v aktuálním znění.

[28] Zákon č. 98/1987 Sb., o zvláštním příspěvku horníkům, v aktuálním znění.

## Elektronické zdroje

- [29] AZ DATA ÚČETNICTVÍ. *Rezervy* [online]. AZ DATA [cit. 2013-01-15]. Dostupné z: <http://www.az-data.cz/clanky/rezervy>
- [30] CARDOVÁ, Zdenka. *Rezervy a opravné položky* [online]. Wolters Kluwer [cit. 2012-12-10]. Dostupné z: [http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d33596v43045-rezervy-a-opravne-polozky/?search\\_query=](http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d33596v43045-rezervy-a-opravne-polozky/?search_query=)
- [31] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Naděje dožití a vybrané ukazatele úmrtnostních tabulek v kraji* [online]. ČSÚ [cit. 2013-03-10]. Dostupné z: [http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabdetail.jsp?kapitola\\_id=19&potvrd=Zobrazit+tabulku&go\\_zobraz=1&cislotab=DEM0230UU\\_KR&pro\\_1\\_119=CZ080&voa=tabulka&str=tabdetail.jsp](http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabdetail.jsp?kapitola_id=19&potvrd=Zobrazit+tabulku&go_zobraz=1&cislotab=DEM0230UU_KR&pro_1_119=CZ080&voa=tabulka&str=tabdetail.jsp)
- [32] DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS Model Financial Statements 2012* [online]. Deloitte ČR [cit. 2013-03-10]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/publications/global/models-checklists/2012/ifrs-model-financial-statements-2012>
- [33] DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Účetní zpravodaj září 2011* [online]. Deloitte ČR [cit. 2013-03-08]. Dostupné z: [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni\\_zpravodaj\\_1109.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni_zpravodaj_1109.pdf)
- [34] ERNST & YOUNG. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou* [online]. ERNST & YOUNG [cit. 2013-03-10]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_CAL\\_Comparison\\_2006/\\$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006\\_CZ\\_FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf)
- [35] *International Accounting Standard IAS 19 – Employee Benefits* [online]. [cit. 2013-02-15]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias19\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias19_en.pdf)
- [36] MACHALA, Otakar, ŠEVCOVICOVÁ, Edita a Jana SKÁLOVÁ. *Účtování o nevyčerpané dovolené ve vazbě na novelu zákoníku práce* [online]. Účetní portál [cit. 2013-02-15]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/uctovani-o-nevycerpane-dovolene-ve-vazbe-na-novelu-zakoniku-prace-489-v.html>
- [37] NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA. *I-3 Rezerva na splatnou daň* [online]. NÚR [cit. 2013-01-15]. Dostupné z: <http://www.nur.cz/content/view/20/1/>

- [38] SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Rezervy* [online]. Účetní kavárna [cit. 2012-12-10]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26687v35056-rezervy/>
- [39] ÚČETNÍ PORTÁL. *Mezinárodní účetní standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky* [online]. Účetní portál [cit. 2013-02-15]. Dostupné z: [www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-19-cz\\_849.pdf](http://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-19-cz_849.pdf)
- [40] ÚČETNÍ PORTÁL. *Mezinárodní účetní standardy* [online]. Účetní portál [cit. 2013-03-07]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/mezinarodni-ucetni-standardy-310-k.html>
- [41] VRTALOVÁ, Jana, BÍLKOVÁ, Vendula a Veronika SOLILOVÁ. *Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle IAS/IFRS a českých účetních standardů* [online]. KVF VŠE [cit. 2013-01-20]. Dostupné z: [http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1239811636\\_sb\\_vrtalovblkovsolilov.pdf](http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1239811636_sb_vrtalovblkovsolilov.pdf)

## Seznam zkratek

CMMS	Coal Mine Methane Services
ČR	Česká republika
ČSN	česká státní norma
ČÚL	česká účetní legislativa
ČÚS	české účetní standardy
EBIT	zisk před odečtením úroků a daní (provozní výsledek hospodaření)
EBITDA	zisk před odečtením úroků, daní, odpisů a amortizace
EU	Evropská unie
EUR	měna EUR
EHS	Evropské hospodářské společenství
FASB	Financial Accounting Standards Board, Rada pro standardy finančního výkaznictví v USA
FIFO	first in-first out
GG DPB, a.s.	Green Gas DPB, a.s.
GGI B.V.	Green Gas International B.V.
IAS	International Accounting Standards, Mezinárodní účetní standardy
IASB	International Accounting Standards Board, Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	International Accounting Standards Committee, Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee, Výbor pro interpretaci IFRS
IFRS	International Financial Reporting Standards, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
OCI	Other Comprehensive Income, ostatní úplný výsledek hospodaření
OKD	Ostravsko-karvinské doly

OKR	Ostravsko-karvinský revír
PPA	Purchase Price Allocation
Sb.	Sbírka zákonů
SIC	Standard Interpretation Committee, Výbor pro interpretaci standardů
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles, Americké všeobecně uznávané účetní zásady
ZoDP	Zákon o daních z příjmů
ZoR	Zákon o rezervách
ZoÚ	Zákon o účetnictví

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2013



Regina Hořínková

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 – Rozvaha GG DPB, a.s. k 31. 12. 2011 dle ČÚL

Příloha č. 2 – Výkaz zisku a ztráty GG DPB, a.s. k 31. 12. 2011 dle ČÚL

Příloha č. 3 – Rozvaha dle IFRS k 31. 12. 2011

Příloha č. 4 – Výkaz o úplném výsledku dle IFRS k 31. 12. 2011